

§ 9 Kunst als Gegenstand des Steuerrechts

Daniel Drescher

Die Suche nach einem geeigneten und reizvollen Dissertationsthema erfordert Geduld sowie einen weiten und offenen Blick auf das gewählte Rechtsgebiet. So führte sie mich auch in den Bereich der Kunst im Kontext des Steuerrechts. Die folgenden Ausführungen sollen einen kleinen Einblick in diesen Aspekt des Steuerrechts eröffnen.

I. Einleitung

Kunst¹, verstanden als Kulturgut, wird gemeinhin als etwas Ästhetisches oder lediglich Schönes, als Reflexion kultureller Entwicklungen, manchmal auch als etwas Provozierendes, seltener als etwas im eigentlichen Sinne Nützliches wahrgenommen. Sie verfolgt originär häufig einen Selbstzweck oder drückt ein politisches Anliegen aus. Weniger oft wird Kunst dagegen in ihrer wirtschaftlichen Dimension betrachtet. Selbstverständlich ist zunächst nur, dass ihr ideeller und wirtschaftlicher Wert nicht auf der Grundlage der verwendeten Materialien oder des mit der Herstellung verbundenen Aufwands erfasst werden kann. Das Steuerrecht, das an ökonomischen Sachgesetzmäßigkeiten ausgerichtet² und auf wirtschaftliche Greif- und Quantifizierbarkeit von Vermögensgegenständen angewiesen ist,³ unternimmt den Versuch, wirtschaftliche Maßstäbe mit dem ideellen Charakter der Kunst und ihrer kulturellen Bedeutung zu verknüpfen und sie

¹ Kritisch gegenüber einem allgemeinen Kunstbegriff *Gombrich*, Die Geschichte der Kunst, 16. Aufl., 1995, S. 15; ein Überblick über die Geschichte des Kunstbegriffs findet sich in *Held/Schneider*, Grundzüge der Kunstwissenschaft, 2007, 21 ff.

² *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1 Rn. 15.

³ *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl., 2000, 7.

so rechtlich zu erfassen.⁴ Im Folgenden soll dies anhand zweier für Kunstgegenstände geltender Besonderheiten im deutschen Steuerrecht und der dahinterstehenden Privilegierungsentscheidung des Gesetzgebers überblicksartig beleuchtet werden. Dabei soll sich auf Kunstgegenstände als (bewegliche) Einzelobjekte beschränkt werden.

II. Ausgewählte Privilegierungstatbestände

Privilegierungstatbestände zugunsten von (beweglichen) Kunstgegenständen finden sich vielerorts im materiellen Steuerrecht.⁵ Im Vordergrund werden bei der Betrachtung die diesen Regelungen zugrundeliegenden Wertentscheidungen und weniger die Auslegung und Anwendung der einzelnen Tatbestandsmerkmale stehen.

1. Privilegierung im Erbschaftsteuerrecht

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG ist die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG wiederum regelt, dass der steuerpflichtige Erwerb die Bereicherung des Erwerbers ist, soweit sie nicht steuerfrei gestellt ist. Die Bereicherung wird in § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG konkretisiert. Maßgebliche Befreiungsvorschrift für Kunstgegenstände ist § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

a. Regelungsgehalt des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

§ 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. a ErbStG sieht eine Steuerbefreiung u.a. für sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums befindende⁶ Kunstgegenstände und Kunstsammlungen in

⁴ Vgl. Heuer HFSt, Bd. 4, 2016, 141.

⁵ S. etwa § 10g EStG, § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, § 4 Nr. 20 lit. a UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 53 der Anlage 2 (Lieferung von Kunstgegenständen); verfahrensrechtlich ist an § 224a Abs. 1 AO zu denken; ein weiteres Feld ist ferner das Gemeinnützigkeitsrecht.

⁶ RE 13.2 I ErbStR; krit. Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl., 2018, § 13 Rn. 9.

Höhe von 60 Prozent ihres Wertes vor, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Nach Nr. 2 lit. b kommt eine volle Steuerbefreiung in Betracht, wenn der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen und sie sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes nach § 7 Abs. 1 KGSG eingetragen sind. Die Befreiung entfällt jedoch rückwirkend, wenn es zu einer Veräußerung der Gegenstände innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb kommt oder die Voraussetzungen der Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen, § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG.

b. Regelungshintergrund und Bewertung

Eine dem § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entsprechende Regelung findet sich bereits in § 7 Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes von 1919.⁷ Auf den ersten Blick mutet diese Privilegierung gegenüber anderen Vermögensgegenständen aus der Erbmasse im Hinblick auf eine gleichheitsgerechte Besteuerung problematisch an. Jedoch wird dem Gedanke der Belastungsgleichheit gerade dadurch Rechnung getragen, dass die Steuerbefreiung den geminderten Zuwachs an Leistungsfähigkeit kompensiert, den der Steuerpflichtige als Erbe eines grundsätzlich ertragslosen Kunstobjekts erlangt, wenn er es in den Dienst der Allgemeinheit stellt.⁸ Realisiert der Erbe dagegen den Zuwachs im Rahmen einer Veräußerung, wird rückwirkend die Befreiung aufgehoben, § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG. Zudem soll verhindert

⁷ Reichsgesetzblatt, Jg. 1919, 1544 f.

⁸ Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl., 2012, § 13 ErbStG, Rn. 11; Heuer HFSt, Bd. 4, 2016, 141 (145); Heuer/von Cube, DStR 2017, 129.

werden, dass es durch Veräußerungen wegen der Steuerlast zu einer Abwanderung von Kunstgegenständen ins Ausland kommt.⁹ Ziel und Basis der Befreiung ist also die im unterstellten öffentlichen Interesse liegende Erhaltung und Nutzbarmachung kulturell bedeutsamer Kunst. Was bedeutsame Kunst im Kontext des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist, soll hier vernachlässigt werden, da erbschaftsteuerrelevante Kunstgegenstände in der Regel auch so bedeutsam sind, dass ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.¹⁰

Grundlage der Berechnung der Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist der Wert des Kunstgegenstandes. Als ökonomische Einheit ist diese Rechengröße frei von ideellen Maßgaben zu bestimmen.¹¹ Die verlässliche Ermittlung des Wertes bereitet jedoch Schwierigkeiten.¹² § 12 Abs. 1 ErbStG verweist für die Bewertung in das Bewertungsgesetz und damit – soweit nichts anderes vorgeschrieben ist¹³ – zunächst auf § 9 BewG.¹⁴ Maßgebliche Faktoren bei der Bewertung sind u.a. künstlerische Provenienz, materieller Erhaltungszustand, Marktgängigkeit, kunstgeschichtliche Bedeutung, Echtheit oder auch Format oder Sujet.¹⁵ Als Referenzrahmen können dabei vorhergehende Verkäufe von vergleichbaren Objekten – soweit dies bei der

⁹ *Viskorf* in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, § 13, Rn. 19; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 23; *Griesel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl., 2012, § 13 ErbStG, Rn. 11.

¹⁰ Vgl. *Heuer/von Cube*, DStR 2017, 129 (130). Bei Zweifelsfragen hinsichtlich der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft sei in Zweifelsfällen der Nachweis durch Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde zu erbringen. Dazu kritisch *Heuer/von Cube*, ZEV 2008, 565 (566); zustimmend: *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 476; *Kiebele* in Preißer/Rödl/Seltenreich, ErbStG, 3. Auflage, 2018, § 13, Rn. 37; *Schienke-Ohletz* in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG, Rn. 13.

¹¹ *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 472; *Heuer*, DStR 2002, 845 (846).

¹² *Crezelius*, ZEV 2014, 637 (639).

¹³ Für viele vererbte oder verschenkte Vermögensgegenstände gelten spezielle Regelungen, z.B. für das Betriebsvermögen, so *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 472; hier soll sich aber auf Kunstgegenstände als Teil des übrigen Vermögens konzentriert werden.

¹⁴ ErbStR 2011 – RE 12.1; *Gebel/Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12, Rn. 57.

¹⁵ *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 473; *Heuer* NJW 2008, 689, 693 ff.

Singularität jedes einzelnen Kunstwerks möglich ist¹⁶ – herangezogen werden.¹⁷ Die ihrerseits inhaltlich ausfüllungsbedürftigen Parameter machen die Schwierigkeit einer verlässlichen und konsistenten Wertermittlung deutlich. Unter Umständen ist die Finanzverwaltung gehalten, einen Sachverständigen hinzuzuziehen.¹⁸ Dies verschiebt allerdings nur die Bewertungsschwierigkeiten auf Dritte. Fehlen Indikatoren wie jüngere Verkaufspreise vergleichbarer Objekte, ist eine fundierte Wertbestimmung daher nur eingeschränkt möglich.

Die Schwierigkeit bei der Ermittlung des Wertes offenbaren den Grundkonflikt zwischen der Erforderlichkeit einer verlässlichen Bewertung für die Quantifizierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einerseits und der Eigenart der Kunst andererseits. Gerade infolge der Übereinkunft, dass Kunst als Kulturgut mit ihrem ideellen Charakter einen gesellschaftlich bedeutsamen Zweck erfüllt, muss die wirtschaftliche Quantifizierung über die üblichen Parameter der Wertbestimmung wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen. So kommt es zu einem nicht aufzulösenden Zielkonflikt. Die Steuerbefreiung ist letztlich eine nachvollziehbare Wertungsentscheidung zugunsten der Bedeutung der Kunst, die der Gesetzgeber als förderungswürdig ansieht. Dabei nimmt er die Bewertungsschwierigkeiten als notwendiges Übel in Kauf.

¹⁶ Dazu ausführlich *Heuer*, DStR 1995, 438.

¹⁷ *Ebling* in: *Ebling/Schulze*, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 474.

¹⁸ BFH v. 6.6.2001, II R 7/98, BFH/NV 2002, 28, Rz. 18, Anm. *Heuer*, DStR 2011, 845.

2. Privilegierung im Ertragsteuerrecht

Im Ertragsteuerrecht findet sich in § 10g EStG ein Privilegierungstatbestand, u.a. zugunsten von privatem Kunstbesitz.¹⁹ Dieser ist als Sonderausgabentatbestand ausgestaltet und gewährt mithin außerhalb der Einkunftsarten einen Abzug von dauernden Lasten.²⁰

a. Regelungsgehalt des § 10g Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG

Nach § 10g Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland²¹, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen. Die zusätzlich an Kunstgegenstände gestellten Anforderungen gleichen in weiten Teilen denen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.²² Nach Abs. 3 hat der Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen über eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen²³ oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen.

b. Regelungshintergrund und Bewertung

Zweck des § 10g EStG ist die Subvention und Förderung im öffentlichen Interesse stehender und damit schutzwürdiger Kulturgüter.²⁴ Er steht damit in einer Reihe ertragsteuerlicher Vorschriften zur Kulturförderung

¹⁹ Probleme werfen Kunstgegenstände im Ertragssteuerrecht insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung zwischen bloßer Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb, also bei der Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen, auf. Ferner stellen sich bei im Betriebsvermögen gehaltenen Kunstgegenständen Fragen nach der allgemeinen Bewertung und der Anwendbarkeit der Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung. Siehe für einen Überblick *Ebling* in: Ebling/Schulze, *Kunstrecht*, 2. Aufl., 2012, 500 ff.

²⁰ Vgl. *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, *EStG*, § 10g, Rn. A 1.

²¹ Zu möglichen europarechtlichen Bedenken s. *Klugin* in Lademann, *EStG*, § 10g, Rn. 5.

²² S. oben II. 1. a.

²³ Für eine Übersicht der landesrechtlich zuständigen Behörden s. BMF v. 4.6.2015 - IV C 1 - S 2198 - b/08/10002, *BStBl. I* 2015, 506.

²⁴ *Schindler* in Littmann, *EStG*, § 10g, Rn. 3.

und ergänzt §§ 7i, 10f, 11b EStG.²⁵ Vor dem Hintergrund seiner Zweckrichtung erscheint es jedoch bedenklich – wie auch im Falle des § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. b ErbStG –, dass bewegliche Kunstgegenstände, die nicht in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts nach § 7 Abs. 1 KGSG eingetragen sind, was auf den Großteil der relevanten Kunstgegenstände zutreffen wird, nur bei zwanzigjährigem Familienbesitz der Förderung unterfallen.²⁶ Wesentlich ist das Erhaltungsinteresse der Öffentlichkeit. Dieses ergibt sich aber nicht aus dem Alter des Kunstgegenstandes oder der Besitzdauer innerhalb einer Familie.²⁷ Insbesondere junge, ggf. gegenwarts-kritische Kunst droht so aus der Förderung herauszufallen,²⁸ was bei gebotener historischer Sensibilität im Bereich staatlicher Kunstförderung problematisch ist. Zuletzt könnten durch die Streichung auch problemträchtige Folgefragen hinsichtlich der Auslegung dieser Voraussetzung in Zukunft vermieden werden.²⁹

Anders als im Rahmen des ErbStG kommt es im Ertragsteuerrecht nicht auf eine Bewertung des Kunstgegenstandes selbst an. Zu quantifizieren sind hier nur die Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen. Im Einzelfall kann jedoch insbesondere der Nachweis eines öffentlichen Interesses an der Erhaltung wegen der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft Probleme bereiten.³⁰ Wie auch im Rahmen von § 13 Abs. 1 Nr. 2

²⁵ *Clausen* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 10g, Rn 1; *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 2, A 65; *Schindler* in Littmann, EStG, § 10g, Rn. 3 *Kligin* in Lademann, EStG, § 10g, Rn. 8.

²⁶ So auch *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 65; *Schindler* in Littmann, EStG, § 10g, Rn. 4; *Heuer* DStR 2002, 845 (847); *Wachter* ZEV 2002, 331 (333); BT-Drs. 14/8900, 81.

²⁷ *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 65.

²⁸ Für eine entsprechende verfassungskonforme Öffnung des Anwendungsbereichs gestützt auf Art. 5 Abs. 3 GG *Söffing* SAM 2012, 122 (125); *Wachter* ZEV 2002, 331 (333).

²⁹ Insbesondere wird die Frage nach der Reichweite des Begriffs „Familie“ diskutiert, für eine Beschränkung auf Angehörige *Erhard* in Blümich, EStG, § 10g, Rn. 22 m.w.N.; dagegen für ein weites Verständnis *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. B 15 m.w.N.; in seiner Entscheidung v. 12.5.2016 (Az. II R 56/14) hat sich der BFH zwar mit der Voraussetzung des zwanzigjährigen Familienbesitzes beschäftigt, das Verständnis des Begriffs Familie aber offen gelassen.

³⁰ Vgl. *Heuer/von Cube* ZEV 2008, 565 (566).

ErbStG wird das öffentliche Interesse an der Erhaltung aufgrund der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft durch die landesrechtlich zuständige oder von der Landesregierung bestellte Stelle bestätigt. Die Klärung, ob es sich überhaupt um Kunst handelt und ob diese auch bedeutsam und ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse ist, durch eine staatliche Stelle berührt einen historisch sensiblen Bereich. Daneben stellt sich die Interessenslage der zur Einordnung ermächtigten Stelle für den Steuerpflichtigen als ungünstig dar. Hinzu kommen rein praktische Schwierigkeiten bei der Beurteilung dieser Voraussetzung.³¹

Es offenbart sich ein Dilemma bei der Umsetzung des staatlichen Förderungsanliegens. Dieses ist eng mit dem Wesen der Kunst verbunden und stellt einerseits den Gesetzgeber bei der abstrakten Fassung der Norm und andererseits auf nachgelagerter Ebene die Verwaltung bei der Ausführung vor große Herausforderungen, wenn die Staatsfreiheit der Kunst und deren Förderung durch den Staat in Einklang gebracht werden sollen.³² Wie auch bei § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG stößt der Gesetzgeber auf Regelungsschwierigkeiten, wenn er versucht, in einer abstrakten Norm förderungswürdige Kunstgegenstände von förderungsunwürdigen (Kunst)Gegenständen zu trennen. Wie die rechtlichen Definitionsschwierigkeiten beim Begriff der Kunst zeigen, eignet sie sich wegen ihrer Eigenart und Vielseitigkeit kaum für eine schematische Erfassung. So ist es überzeugend, auf betrags-, objekt- oder zeitbezogene Begrenzungen zu verzichten.³³ Die Verwaltung – und auch die Rechtsprechung – sind ferner mit Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten konfrontiert. Oft erschließt sich die Bedeutung eines Kunstgegenstands erst im Rückblick und regelmäßig ist seine Einordnung und Bewertung von Mode und Geschmack beeinflusst.

Bejaht man daher ein Förderungsbedürfnis, sollte der Gesetzgeber auf weite Tatbestandsmerkmale zurückzugreifen, um sich nicht dem Vorwurf der Einfluss- und Parteinahme auszusetzen. Dies ist auch vor dem Hinter-

³¹ Ebd.

³² Vgl. ausführlich Heuer NJW 1985, 232.

³³ Kleeberg in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 54.

grund einer aus Art. 5 Abs. 3 GG folgenden kunstfreundlichen Besteuerung³⁴ geboten. Gleichmaßen sollte auch der Rechtsanwender einen weiten und großzügigen Anwendungsbereich gewähren und das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen, soweit die Einordnung als Kunstgegenstand bejaht wurde, als widerlegbare Vermutung verstehen.

3. Schluss

Der Gesetzgeber hat sich im Bekenntnis zu einer allgemeinen Förderwürdigkeit von Kulturgegenständen der Herausforderung angenommen, ideell wertungsfreie Begünstigungen für Kulturgüter im Steuerrecht zu schaffen. Anders als konkrete staatliche Leistungen belässt das Steuerrecht mit allgemeinen Privilegierungstatbeständen für Kunstgegenstände die konkrete und individuelle Kunstförderung im Bereich privaten Engagements und stellt sich so freiheitsschonender dar.³⁵ Um dies zu gewährleisten, ist jedoch nicht nur ein ausreichend offener Tatbestand, sondern auch eine weitsichtige und großzügige Rechtsanwendung erforderlich.

³⁴ *Kirchhof*, NJW 1985, 225; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 1984, 73 ff.

³⁵ *Schack*, Kunst und Recht, 3. Aufl., 2017, Rn. 742; *Heuer*, NJW 1985, 232 (235).