

Leitsatz

1. **§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG erfordert nicht die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschutzstellung mittels förmlichen Entscheids einer Denkmalbehörde; es genügt eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde, um die Voraussetzungen der nach dem Gesetzeswortlaut (lediglich) geforderten Bereitschaft zu dokumentieren.**
2. **Erklärt der Steuerpflichtige in einer Anlage zur Schenkungsteuererklärung, er werde den Schenkungsgegenstand, hier die Kunstsammlung, „in jeder Hinsicht konservatorisch einwandfrei behandeln“ und möchte er diese Erklärung als eine verbindliche Bereitschaftserklärung im Sinne der o.g. Vorschrift verstanden wissen, ist das Finanzamt für deren Empfang jedenfalls die unzuständige Behörde.**
3. **Die schriftliche Bereitschaftserklärung des Steuerpflichtigen, die Kunstsammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, hat dieser mit der je nach Einzelfall notwendigen objektiven Vorbereitungszeit zu erfüllen. Keinesfalls genügt eine Erfüllung zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der Zehnjahresfrist (hier: 4 1/2 Jahre nach dem Erbschaftsteuerrechtlichen Stichtag) des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG.**
4. **Zu den Voraussetzungen der im Streitfall erfüllten 60 %igen Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG (u.a. Sammlungsbegriff, Nachweis eines Erhaltenswerts im öffentlichen Interesse, Zugänglichkeit).**

Zum Sachverhalt

Der Kl. erhielt von seinem Vater im Wege der Schenkung von Todes wegen verschiedene Kunstgegenstände. In seiner Schenkungsteuererklärung beantragte der Kl. die vollständige Schenkungsteuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG. Er fügte eine Bescheinigung eines vereidigten Sachverständigen bei, dass die dem Kl. geschenkten Kunstwerke aus einer bedeutenden Privatsammlung stammten und kein Zweifel daran bestehe, dass diese Bilder im öffentlichen Interesse erhaltenswert seien. Ferner legte der Kl. einen Kooperationsvertrag mit einer Stiftung S (die Stiftung) vor. In der Präambel Ziffer 2 wird bekräftigt, dass nach Auffassung der Stiftung die Erhaltung der Kunstgegenstände wegen ihrer Bedeutung für die Kunst im öffentlichen Interesse liege und sie daran grundsätzlich interessiert sei, Bilder der Sammlung als Leihgabe zu erhalten und zur wissenschaftlichen Forschung zu bearbeiten. In § 2 wird vereinbart, dass die Stiftung das jederzeitige Zugriffsrecht für die Dauer des Vertrages erhält, um die gesamten oder einzelne Kunstwerke aus der dokumentierten Sammlung E 2 in der Stiftung auszustellen. Wegen der begrenzten Hänge- und Depotmöglichkeiten und der hohen Versicherungskosten sollten die Kunstgegenstände jedoch bei dem Kl. verbleiben, mit dem Recht der Stiftung, für Ausstellungen in den Räumen der Stiftung Kunstgegenstände anzufordern. Ferner verpflichtete sich der Kl. seine Sammlung in einem den Verhältnissen entsprechendem Umfang Zwecken der Forschung und Volksbildung nutzbar zu machen. In § 3 des Vertrages werden Sonderregelungen für die Leihgesuche Dritter getroffen. Nach § 4 des Vertrages hat die Stiftung das Recht, die insgesamt oder einzelne Werke davon zur wissenschaftlichen Forschung auszuwerten und zu bearbeiten. Der Kl. verpflichtet sich, die Sammlung diesen Zwecken der Forschung durch die Stiftung nutzbar zu machen. Der Vertrag wurde für zehn Jahre fest vereinbart (§ 6 Nr. 1 des Vertrages). Danach verlängert er sich jeweils um fünf Jahre, wenn er nicht von jeder Vertragspartei mit einer Frist von sechs Monaten gekündigt wird.

Mit Schenkungsteuerbescheid setzte der Bekl. die Schenkungsteuer — ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb — fest. Mit dem Einspruch verfolgte der Kl. sein Begehren auf Festsetzung der Schenkungsteuer auf Null Euro weiter.

Der Bekl. wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG seien erfüllt, womit die 60 %ige Steuerbefreiung zu Recht gewährt worden sei. Eine weitergehende Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG komme nicht in Betracht.

Der Kl. beantragt, unter Abänderung der Schenkungsteuerbescheide die Schenkungsteuer für den Erwerb des Kl. aus der Schenkung neu festzusetzen, hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. Der Bekl. beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Aus den Gründen

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kl. nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Tatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG ist nicht erfüllt.

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung bleiben steuerfrei u.a. Kunstgegenstände oder Kunstsammlungen mit 60 % ihres Wertes, wenn die Erhaltung ihrer 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 den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden, in vollem Umfang, wenn die Voraussetzungen des Buchstaben a) erfüllt sind und ferner der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive nach dem KultgSchG eingetragen sind.

Der Bekl. hat zu Recht die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG für eine 60 %ige Steuerbefreiung bejaht.

Dem Kl. wurden Kunstgegenstände geschenkt; diese sind darüber hinaus in ihrer Zusammenfassung als Kunstsammlung zu qualifizieren. Eine Sammlung ist eine wirtschaftliche Einheit von Kunstgegenständen nach bestimmten Ordnungsprinzipien (grundlegend Wolff-Diepenbrock, DStR 1987, Beilage zu Heft 12, 1 ff.; Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 645; ähnlich zu § 110 Abs. 1 Nr. 12 BewG a.F.: BFH, Urteil vom 17.5.1990, II R 181/87, BStBl II 1990, 710). Außerdem wird gefordert, dass sich aus der Zusammenfassung der einzelnen Kunstgegenstände ein besonderer (Mehr-)Wert ergeben muss (vgl. Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz. 27).

Nach den überzeugenden Äußerungen des Sachverständigen R und des Leiters der Stiftung handelt es sich bei den Bildern und Bronzen, die der Kl. geschenkt erhalten hat, um eine bedeutende Sammlung ..., die seine Eltern aufgebaut haben und die in Kunstkreisen als „Sammlung E 2“ bezeichnet wird. Darin liegt das Ordnungsprinzip und hinreichende zusammenfassende Kriterium auch der formalen Gliederung. Dass mit Auflösung der elterlichen GbR eine Realteilung der ursprünglichen Sammlung durchgeführt wurde, beeinträchtigt nicht den Sammlungscharakter bei dem Kl., da eine ausreichende Zahl an Kunstgegenständen vorhanden ist und das formale Prinzip fortgeführt wird. Ein Mehrwert liegt schon in dem Eigentum an mehreren Bildern und Bronzen bedeutender Künstler.

Der Schenkungsgegenstand ist in den angefochtenen Bescheiden derart offen bezeichnet, dass darunter die Sammlung verstanden werden kann.

Die Kunstsammlung ist im öffentlichen Interesse erhaltenswert. Der Senat stützt seine Überzeugung wiederum auf die Äußerungen des Sachverständigen und des Leiters der Stiftung.

Nach den Richtlinien (R 42 Abs. 3 ErbStR; nunmehr R E 13.2 Abs. 3 ErbStR 2011) kann der Nachweis z.B. durch eine Bescheinigung der für Denkmalpflege zuständigen Behörde erbracht werden. Daran fehlt es hier. Dies ist aber unerheblich, da die Bescheinigung nur für Zweifelsfälle erforderlich sein soll. Zu Zweifeln an der Erhaltenswürdigkeit oder der Bedeutung für die Kunst im Streitfall besteht nach dem offenbaren Kunstwert der Sammlung kein Anlass. Soweit in diesem Zusammenhang auf die Voraussetzungen von § 32 des Grundsteuergesetzes rekuriert wird (vgl.

dazu und m.w.N. zur Rechtsprechung des BVerwG Heuer/von Cube, ZEV 2008, 565, 566), vermag der Senat sich dieser Auffassung jedenfalls für Gemälde der Sammlung nicht anzuschließen. Es fehlt an einer vergleichbaren Situation.

Die weiteren Voraussetzungen der Unrentabilität und gegenwärtigen oder zukünftigen Nutzbarmachung für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung sind außer Streit. Ersteres ist mangels Einnahmeerzielung des Kl. offensichtlich, Letzteres folgt aus dem Kooperationsvertrag mit der Stiftung und der tatsächlichen Ausstellungstätigkeit.

Der Erwerbsgegenstand muss zumindest interessierten Kreisen regelmäßig zugänglich gemacht werden; die Zugänglichkeit muss allgemein erkennbar sei (FG Düsseldorf, Urteil vom 01.10.2008, 4 K 4883/07 Erb, juris; Halaczinsky, UVR 2013, 269; Viskorf, DStZ 2002, 881, 884; Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rz. 22.1; R 42 Abs. 4 ErbStR, R E 13.2 Abs. 4 ErbStR 2011). Nach dem Kooperationsvertrag ist die Stiftung als Entleiherin für diese Sammlung und ihre Nutzung zu Ausstellungszwecken verantwortlich. Die Sammlungsstücke werden während des Zehnjahreszeitraums regelmäßig zu Ausstellungen an verschiedenen Orten ausgeliehen, ohne dass eine ununterbrochene Ausstellung gefordert werden kann. Dies ist hinreichend (Jülicher, a.a.O., § 13 Rz. 35). Außerdem ist der Kl. durch den Leihvertrag grundsätzlich zivilrechtlich gebunden.

Der Bekl. hat zu Recht die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG für eine 100 %ige Steuerbefreiung verneint.

Hinsichtlich der Zwanzigjahresfrist ist auf die Sammlung selbst als dem Schenkungsgegenstand abzustellen (so auch Schmitt in Tiedtke [Hrsg.], ErbStG, 2009, § 13 Rn. 63; Griesel in Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 13 Rz. 19; Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 645; Jülicher, a.a.O., § 13 Rz. 38; Wachter, ZEV 2002, 333; Wolff-Diepenbrock, DStR 1987, Beilage zu Heft 12, 6; unklar Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 13 Rz. 8; a.A. Viskorf in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, § 13 Rz. 21; differenzierter dagegen ders. in DStZ 2002, 881, 884; offen gelassen vom BFH, Urteile vom 14.11.1980, III R 9/79, BStBl II 1981, 251; vom 6.6.2001, II R 7/98, BFH/NV 2002, 28 = ZEV 2002, 331).

Die Voraussetzung erfüllt die Sammlung des Kl.. Die ursprüngliche elterliche Sammlung ist dem künstlerischen Kernbestand und dem wirtschaftlichen Wert nach bis 1985 aufgebaut worden. Damit war die Sammlung konstituiert. In 1986 und 1995 wurden vier Werke im Gesamtwert von X Euro angeschafft. Veränderungen im Bestand gehören jedoch zum Wesen einer Sammlung. Sie sind mit umfasst, wenn die Sammlung in ihrem Kern länger als 20 Jahre besteht. Der Familienbesitz ist unproblematisch; Voreigentümer war der Vater des Kl.

Da diese Fristvoraussetzung erfüllt ist, kommt es auf eine Eintragung in die Nationale Liste nicht an.

Die streitentscheidende Voraussetzung ist somit die Bereitschaft des Kl. die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen. Nach Auffassung des Senats ist diese Voraussetzung unabhängig davon nicht erfüllt, ob auf die Sammlung das DSchG NW oder DSchG NI anzuwenden ist.

Dem Kl. ist darin zuzustimmen, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 7.4.2004, 34 – S 3812 – 038 – 9172/04, DStZ 2004, 422; OFD Münster, Verfügung vom 2.9.2004, S 3812 – 13 – St 23 – 35, juris; gl. A. Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rn. 23; Leisner, ZEV 2003, 436, 437) nicht die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschutzstellung mittels förmlichen Entscheids einer Denkmalbehörde erforderlich ist. Nach dem Gesetzeswortlaut muss Bereitschaft bestehen, den Schenkungsgegenstand, hier also die Kunstsammlung, den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen. Hätte der Gesetzgeber an eine tatsächliche Unterschutzstellung anknüpfen wollen, hätte er dies im Gesetzestext zum Ausdruck bringen müssen. Es handelt sich demnach um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Der Kl. geht aber fehl in der Ansicht, dieses sei für die Finanzbehörden nicht hinterfragbar. Entsprechend allgemeiner steuerrechtlicher Dogmatik erfordert die Beachtlichkeit innerer Tatsachen deren Objektivierung. Der Senat kann diese Objektivierung jedenfalls in Zeitnähe zum maßgeblichen Schenkungsttag (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) nicht feststellen.

Der Senat ist in diesem Zusammenhang der Auffassung, dass eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde (hier die kreisfreien Städte L bzw. D) ausreicht, um die Voraussetzungen einer solchen Bereitschaft zu dokumentieren (gl. A. Heuer/von Cube, ZEV 2008, 569, 2.6.2 a.E; Kosner/Willmann, BB 2013, 1310; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13 Rz. 57; Jülicher, a.a.O.,

§ 13 ErbStG Rz. 36; Schmitt in Tiedtke [Hrsg.], ErbStG, 2009, § 13 Rn. 60; weitergehend von Oertzen, ZEV 1999, 422, 423; Griesel in Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 13 Rz. 18; Heuer/von Cube, ZEV 2013, 644). Denn mit einer solchen Erklärung gegenüber der Denkmalbehörde ist diese in den Stand versetzt, nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen eine Entscheidung zu treffen, ob ein förmliches Verfahren eingeleitet wird oder nicht. Der Steuerpflichtige hätte bezüglich des Denkmalschutzes dann jedenfalls das Seine getan.

Für den Streitfall lässt sich diesbezüglich Folgendes feststellen:

Der Kl. hat in einer Anlage zur Schenkungsteuererklärung durch den Klägervertreter erklärt, die Sammlungsgegenstände aus der Sammlung E 2 in jeder Hinsicht konservatorisch einwandfrei zu behandeln. Sollte dies als eine verbindliche Bereitschaftserklärung gemeint gewesen sein, ist der Beklagte für deren Empfang die unzuständige Behörde. Es genügt nicht, irgendeine Behörde zu kontaktieren. Die Stadt L als untere Denkmalbehörde ist jedenfalls nicht informiert worden.

Demgegenüber ist die Stadt D informiert worden. Hierin ist ausdrücklich auf die Sammlung hingewiesen und schriftlich die Bereitschaft erklärt worden, die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen. Unstreitig hat die Stadt D den Eingang dieses Schreibens bestätigt. Allerdings ist dieser Hinweis erst rd. 4 ½ Jahre nach dem Stichtag gegeben worden. Der Senat ist der Auffassung, dass diese Frist jedenfalls zu lang ist. Um eine nicht gebotene Aufweichung sowohl des Stichtagsprinzips als auch des steuerbegünstigenden Tatbestandes des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG zu vermeiden, muss eine gewisse Zeitnähe erwartet werden (gl. A. Halaczinsky, UVR 2013, 269; vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 01.10.2008, 4 K 4883/07 Erb, juris). Soweit der Tatbestand selbst Lockerungen vom Stichtagsprinzip beinhaltet – § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG a.E., § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG –, eröffnet er diese Möglichkeit jedenfalls nicht für die Voraussetzungen in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG. Der Steuerpflichtige hat also diese Voraussetzungen mit der je nach Einzelfall notwendigen objektiven Vorbereitungszeit zu erfüllen. Keinesfalls genügt eine Erfüllung zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der Zehnjahresfrist des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG.

Der Kooperationsvertrag zwischen dem Kl. und der Stiftung enthält keine entsprechende Verpflichtungserklärung des Kl. Außerdem wäre auch hier die Unzuständigkeit der Stiftung in Denkmalsangelegenheiten zu rügen.

Dass der Oberbürgermeister der Stadt D Mitglied des Kuratoriums der Stiftung war und dieses Gremium dem Kooperationsvertrag mit dem Kl. zustimmen musste, ändert nichts. Er hat die Existenz der Sammlung des Kl. als Kuratoriumsmitglied, nicht als Behördenleiter der Stadt D als unterer Denkmalschutzbehörde zur Kenntnis genommen.

Der Senat schließt sich der in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Auffassung der Klägervertreter an, die Verbringung der vier wertvollsten Sammlungsstücke in die Stiftung zeitnah zur Schenkung an den Kl. und der Leihvertrag über die übrigen Gemälde und Bronzen führe zur Anwendung des niedersächsischen Denkmalschutzgesetzes (DSchG NI) in der zum Schenkungsstichtag geltenden Fassung, da die Stiftung damit die Sachherrschaft erlangt und für die verbliebenen Kunstgegenstände eine Art ausgelagertes Depot in den Räumen in L bzw. in M begründet habe. Die Kunstgegenstände sind – auch als Sammlung – bewegliche Denkmale i.S. des § 3 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 DSchG NI. Die Kulturdenkmale sind in ein Verzeichnis einzutragen, bewegliche Denkmale aber nur, wenn ihre besondere Bedeutung es erfordert, sie dem Schutz dieses Gesetzes zu unterstellen, § 4 Abs. 1 DSchG NI. Von der Eintragung in das Denkmalverzeichnis hängt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 DSchG NI die Geltung der Schutzvorschriften des Gesetzes nicht ab. Die §§ 6, 10 und 11 DSchG NI gelten jedoch für bewegliche Denkmale nur, wenn sie in das Verzeichnis eingetragen sind (§ 5 Abs. 1 Satz 2 DSchG NI). Da im Streitfall die Sammlung nicht in das Verzeichnis eingetragen wurde, hat der Kl. gerade die Vorschriften nicht zu befolgen, die die Denkmalpflegeverpflichtungen beinhalten, nämlich die §§ 6, 10 und 11 DSchG NI. Ohne eine ausdrückliche eigene Verpflichtungserklärung des Kl. gegenüber der Denkmalschutzbehörde der Stadt D, allein durch die Hängung der Bilder in der Stiftung und durch den Kooperationsvertrag, ist folglich seine Bereitschaft, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, nicht ausreichend objektiviert. Dies geht zu seinen Lasten. Er hat die Feststellungslast bezüglich der Voraussetzungen einer vollständigen Steuerbefreiung.

Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Rechtsfortbildung im Hinblick auf die Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG zuzulassen.