

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 12.5.2016, II R 56/14

Vollständige Schenkungsteuerbefreiung des Erwerbs einer Kunstsammlung

Leitsätze

1. Die zur Erlangung der vollständigen Steuerbefreiung einer Kunstsammlung erforderliche Bereitschaft des Steuerpflichtigen, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, ist ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Auf dessen Vorliegen kann nur anhand objektiver Sachverhalte geschlossen werden. Indizwirkung für die Bereitschaft können eine Erklärung gegenüber der zuständigen Denkmalbehörde oder der Abschluss eines Leih- und Kooperationsvertrages mit einem fachlich einschlägigen Museum entfalten.
2. Der Erwerb einer Kunstsammlung ist nur insoweit in vollem Umfang steuerbefreit, als sich die einzelnen zur Kunstsammlung gehörenden Gegenstände zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits mindestens 20 Jahre im Besitz der Familie befunden haben.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24. September 2014 3 K 2906/12 Erb aufgehoben.

Der Schenkungsteuerbescheid vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... wird dahingehend abgeändert, dass der Erwerb der Kunstsammlung in Höhe von insgesamt 7.525.000 EUR steuerfrei bleibt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Von den Kosten des gesamten Verfahrens tragen der Beklagte 96,8 % und der Kläger 3,2 %.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt aufgrund eines unbedingt abgeschlossenen Schenkungsvertrages von seinem Vater (V) mit dessen Ableben 20 Kunstwerke bekannter Maler des 19. und 20. Jahrhunderts. 16 Werke hatte V bis 1985 angeschafft. Vier Kunstwerke sind zwischen Ende Januar 1986 und 1995 hinzugekommen. Seit ihrer Anschaffung haben sich alle Werke durchgehend im Besitz der Eltern des Klägers befunden und wurden an deren Wohnort in Z verwahrt.
- 2 V verstarb Mitte Januar 2006. Zu diesem Zeitpunkt betrug der Wert der Kunstwerke insgesamt 9.665.000 EUR. Der Wert der vier zwischen Ende Januar 1986 und 1995 erworbenen Kunstwerke belief sich auf 350.000 EUR.
- 3 Am 27. April 2006 schloss der Kläger einen Kooperationsvertrag mit einer Stiftung (S), die in Y Kunstwerke in einem Museum ausstellt. S erklärte, dass die Erhaltung der Kunstsammlung wegen ihrer Bedeutung für die Kunst im öffentlichen Interesse liege und sie daher ihr grundsätzliches Interesse bekunde, Bilder der Sammlung als Leihgabe zu erhalten und zur wissenschaftlichen Forschung zu bearbeiten. S erhielt das jederzeitige Zugriffsrecht für die Dauer des Vertrages, um den gesamten Kunstbesitz oder einzelne Werke auszustellen, sofern dagegen keine konservatorischen Bedenken bestünden und für eine Versicherung in entsprechendem Umfang Sorge getragen würde. Die Kunstgegenstände sollten wegen der begrenzten Hänge- und Depotmöglichkeiten und der

hohen Versicherungskosten bei dem Kläger verbleiben. S hatte jedoch das Recht, die Gegenstände für Ausstellungen in ihren Räumen anzufordern. Der Kläger verpflichtete sich, seine Sammlung in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang Zwecken der Forschung und Volksbildung nutzbar zu machen. Der Kooperationsvertrag wurde für eine Dauer von zehn Jahren fest geschlossen und enthielt eine Verlängerungsoption.

- 4 Seit April 2007 werden Bilder der Sammlung in Ausstellungen der S und in anderen Museen gezeigt.
- 5 Nach Anzeige der Schenkung am 4. April 2006 gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) reichte der Kläger am 1. Juni 2006 eine Schenkungsteuererklärung ein und beantragte die vollständige Schenkungsteuerbefreiung für die Sammlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. für das Streitjahr 2006 (ErbStG). Er führte hierzu aus, § 2 Abs. 4 des Gesetzes zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Z sehe auch den Schutz beweglicher Denkmäler vor. Er --der Kläger-- komme seiner Verpflichtung zur Erhaltung der Kunstgegenstände nach § 7 DSchG nach, da die Kunstsammlung in jeder Hinsicht konservatorisch einwandfrei behandelt werde.
- 6 Mit Bescheid vom ... setzte das FA die Schenkungsteuer mit 763.555 EUR fest. Hierbei blieben 60 % des Erwerbs nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG steuerfrei.
- 7 Während des Einspruchsverfahrens zeigte der Kläger an, dass er ein Werk --welches V 1983 angeschafft hatte-- mit einem Wert von 2.000.000 EUR nicht mehr für Zwecke der Forschung oder Volksbildung nutzbar machen werde. Mit geändertem Bescheid vom ... setzte das FA --nunmehr ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb einschließlich Vorerwerbe in Höhe von 6.406.600 EUR und abzüglich der Anrechnungsbeträge für die Vorschenkungen in Höhe von 254.715 EUR-- die Schenkungsteuer mit 1.218.803 EUR fest.
- 8 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem --in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 61 veröffentlichten-- Urteil aus, es lägen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung von 60 % nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG vor. Bei den Kunstgegenständen des Klägers handle es sich um eine bedeutende Sammlung, die im öffentlichen Interesse erhaltenswert sei. Des Weiteren erziele der Kläger daraus keine Einnahmen, und durch den Kooperationsvertrag mit S werde die Sammlung der Forschung oder der Volksbildung regelmäßig zugänglich und nutzbar gemacht. Die Voraussetzungen für eine vollständige Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG seien aber nicht erfüllt. Zwar habe sich die Sammlung seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG). Jedoch fehle es an der Bereitschaft des Klägers, die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2

Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG). Um die Voraussetzungen einer solchen Bereitschaft zu dokumentieren, reiche eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde aus. Eine solche zeitnah zur Schenkung gefertigte Anzeige liege aber im Streitfall nicht vor.

- 9 Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG und des § 89 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Bei der Bereitschaft, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, handle es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Dieses subjektive Tatbestandsmerkmal könne nur anhand objektiver Indizien in einer Gesamtschau des Einzelfalls überprüft werden. Eine Mitteilung an die untere Denkmalbehörde könne allenfalls ein Indiz für das Vorliegen der Bereitschaft sein. Ihr könne aber nicht --über den Wortlaut des Gesetzes hinaus-- objektive Tatbestandswirkung mit der Folge zukommen, dass sie unabdingbare Voraussetzung für die Bejahung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG sei. Hätte das FA eine zeitnahe Anzeige der Bereitschaft an die untere Denkmalbehörde für die Erfüllung des Tatbestands des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG als notwendig erachtet, hätte es nach § 89 Abs. 1 AO ihn --den Kläger-- darauf hinweisen müssen. Er hätte dann sogleich eine solche Anzeige erstattet.
- 10 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... dahingehend zu ändern, dass der Erwerb in Höhe von insgesamt 7.665.000 EUR steuerfrei bleibt.

- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur überwiegenden Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Erwerb der Kunstsammlung ist entgegen der Auffassung des FG abgesehen von dem Werk im Wert von 2.000.000 EUR in vollem Umfang steuerbefreit, soweit sich die zur Kunstsammlung gehörenden Kunstwerke zum Zeitpunkt der Schenkung bereits 20 Jahre im Familienbesitz befunden haben. Für die vier erst in der Zeit ab Ende Januar 1986 erworbenen Kunstwerke scheidet eine volle Steuerbefreiung aus.
- 13 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG bleiben steuerfrei u.a. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive mit 60 % ihres Werts, 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 den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden.

- 14 Die Steuerbefreiung wird in vollem Umfang gewährt, wenn die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllt sind und ferner der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG), und die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 224-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Anlage I Kapitel II Sachgebiet B Abschn. II Nr. 4 des Einigungsvertrages vom 31. August 1990 i.V.m. Artikel 1 des Gesetzes vom 23. September 1990 (BGBl II 1990, S. 885, 914), eingetragen sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG).
- 15 Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Gegenstände innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert werden oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG).
- 16 2. Im Streitfall liegen für die Kunstsammlung, abgesehen von dem Werk im Wert von 2.000.000 EUR, --wie durch das FG zutreffend angenommen-- die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG vor.
- 17 Es handelt sich bei den dem Kläger geschenkten Kunstwerken um eine bedeutende Sammlung des Expressionismus, die im öffentlichen Interesse erhaltenswert und --mangels Einnahmezielung-- unrentabel ist sowie durch den Kooperationsvertrag mit S und aufgrund der tatsächlichen Ausstellungstätigkeit für Zwecke der Forschung und Volksbildung nutzbar gemacht wird.
- 18 3. Für den Erwerb von 15 Kunstwerken der Sammlung ist die Steuerbefreiung in vollem Umfang zu gewähren, da diese Kunstwerke auch die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG erfüllen. Der Kläger hat seine Bereitschaft, diese 15 Kunstwerke den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, nachgewiesen (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG). Die 15 Kunstwerke haben sich überdies am Tag der Ausführung der Zuwendung seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG). Schließlich ist die Steuerbefreiung für diese 15 Kunstwerke der Sammlung nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG weggefallen.
- 19 a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG muss der Steuerpflichtige bereit sein, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen. Steuerpflichtiger ist bei einer freigebigen Zuwendung u.a. der Bedachte (§ 20 Abs. 1 Satz 1

ErbStG). Die Steuerbefreiung knüpft --wie aus § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ersichtlich ist-- an den Erwerb an. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind daher vom Erwerber zu erfüllen.

- 20 aa) "Geltende Bestimmungen der Denkmalspflege" sind die Vorgaben, nach denen der Steuerpflichtige Denkmalspflege zu betreiben hat. Die einzelnen Länder haben --in ihrer Zuständigkeit nach Art. 70 Abs. 1 des Grundgesetzes-- Denkmalschutzgesetze erlassen, die von dem übergreifenden Grundsatz ausgehen, dass Kulturdenkmäler zu schützen, zu pflegen und wissenschaftlich zu erforschen sind (vgl. z.B. § 1 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes Berlin vom 24. April 1995, Gesetz- und Verordnungsblatt Berlin 1995, 274; § 1 Abs. 1 des Brandenburgischen Denkmalschutzgesetzes vom 24. Mai 2004, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Brandenburg I 2004, 215; § 1 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes Hamburg vom 5. April 2013, Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 142; § 1 DSchG; § 1 des Niedersächsischen Denkmalschutzgesetzes vom 30. Mai 1978, Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt 1978, 517, und § 1 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes des Landes Sachsen-Anhalt vom 21. Oktober 1991, Gesetz- und Verordnungsblatt Sachsen-Anhalt 1991, 368). Als "Denkmalspflege" werden alle geistigen, technischen, handwerklichen und künstlerischen Maßnahmen nichthoheitlicher Art bezeichnet, die zur Er- und Unterhaltung von Kulturdenkmälern erforderlich sind, also die unmittelbar verbessernden und erhaltenden, die vorsorgenden und beratenden Tätigkeiten, die nicht allein von der öffentlichen Hand ausgeübt werden können (Eberl in Eberl/Martin/Spennemann, Bayerisches Denkmalschutzgesetz, Kommentar, 7. Aufl. 2016, Art. 12 Rz 3).
- 21 Entgegen der Auffassung des FA unterliegen alle Kulturdenkmäler der "Denkmalspflege". Die Denkmaleigenschaft kommt Gegenständen auch ohne einen hoheitlichen Akt zu, wenn sie die Anforderungen an ein Denkmal erfüllen ("von Menschen geschaffene Sachen aus vergangener Zeit, deren Erhaltung wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung im Interesse der Allgemeinheit liegt", vgl. Spennemann in Eberl/Martin/Spennemann, a.a.O., Art. 2 Rz 2; v. Franckenstein/v. Oertzen, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1997, 321). Hoheitliche Maßnahmen, wie z.B. die tatsächliche Unterschützstellung durch Eintragung in ein Verzeichnis, sind zur Erfüllung der denkmalpflegerischen Anforderungen nicht erforderlich (gl.A. Jochum in Götz/ Meßbacher-Hönsch, Komm, bis 5. November 2015, § 13 ErbStG, Rz 57 (Aktualisierung vom 18. Mai 2016); Jochum in Wilms/ Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13 ErbStG Rz 57 (Stand März 2016); Kobar, in Fischer/Jüptner/ Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Auflage, § 13 Rz 15; Viskorf, in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 27; a.A. Kien-Hümbert, in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 19; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, § 13 ErbStG Rz 18;

Lindenau, Zeitschrift für Erbrecht --Zerb-- 2015, 245; v. Oertzen/Reich, Der Betrieb 2015, 2353).

- 22 Die vollständige Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG zielt nicht allein darauf ab, finanzielle Nachteile durch eine Unterschutzstellung auszugleichen (so aber Kien-Hümbert, a.a.O., § 13 Rz 19). Eine dahingehende Absicht des Gesetzgebers lässt sich nicht aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ableiten. Vielmehr wurde die Steuerbefreiung von kunstgeschichtlich und geschichtlich wertvollem Besitz bei der Einführung der Vorgängervorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG --§ 7 Nr. 2 ErbStG 1919-- damit begründet, dass ein Verkauf dieser Gegenstände in das --die höchsten Preise bezahlende-- Ausland durch die Erben, um die Steuer begleichen zu können, verhindert werden sollte (Zimmermann/Mühe, Erbschaftsteuergesetz vom 10. September 1919, § 7 Rz 6). Die Denkmalschutzgesetze der Länder richten sich aber nicht gegen eine Abwanderung ins Ausland, sondern auf die physische Erhaltung von Denkmälern (v. Franckenstein/ v. Oertzen, ZEV 1997, 321). Schließlich können nicht nur die Folgen der hoheitlichen Unterschutzstellung zu finanziellen Belastungen des Steuerpflichtigen führen, sondern auch beispielsweise denkmalpflegerische Erhaltungsmaßnahmen wie Restaurierung und Konservierung, Sicherheitsvorkehrungen für Feuer und Einbruch sowie Maßnahmen zur Bewahrung vor künftigem Verfall (vgl. Eberl in Eberl/Martin/Spennemann, a.a.O., Art. 12 Rz 10). Auch solche Einbußen werden durch die Steuerbefreiung ganz oder zum Teil neutralisiert.
- 23 bb) Bei der "Bereitschaft des Unterstellens" handelt es sich --wie das FG zutreffend ausführt-- um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Auf das Vorliegen subjektiver Tatbestandsmerkmale im Steuerrecht (wie z.B. die "Absicht, Einkünfte zu erzielen" in § 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) kann nur aus objektiv vorhandenen Sachverhalten ("Indizien") geschlossen werden (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBI II 1984, 751, unter C.IV.3. der Gründe; BFH-Urteile vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBI II 1996, 369, und vom 28. Oktober 2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBI II 2016, 95). Dies erfordert stets eine Würdigung des Einzelfalls. Die Feststellungslast trägt derjenige, der sich zur Ableitung bestimmter Rechtsfolgen darauf beruft (vgl. zur Feststellungslast bei der Einkünfteerzielungsabsicht z.B. BFH-Beschluss vom 20. April 2000 XI S 5/99, BFH/NV 2001, 12).
- 24 Im Fall des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG muss daher der Steuerpflichtige seine Bereitschaft nachweisen, wenn er die vollständige Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige geeignete objektive Anhaltspunkte darlegen muss, die einen Rückschluss auf seine subjektive Bereitschaft zulassen. Ausreichend ist aber die Bekundung der generellen Bereitschaft durch den Steuerpflichtigen, einzelne Gegenstände den Bestimmungen

der Denkmalspflege zu unterstellen (vgl. auch Erlass des Wirtschaftsministeriums Baden-Württemberg vom 7. Mai 2003, 6-2550.1-3, ZEV 2003, 460).

- 25 cc) Der Nachweis ist erbracht, wenn der Steuerpflichtige in einer Erklärung gegenüber der Denkmalbehörde seine Bereitschaft zum Ausdruck bringt, die Vorschriften des jeweils landesrechtlichen Denkmalschutzgesetzes zur Denkmalspflege einzuhalten (vgl. auch Jochum in Wilms/Jochum, a.a.O., § 13 ErbStG, Rz 57; Jochum in Götz/Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 13 ErbStG, Rz 57; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz 36; Geck in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG, Rz 23; Kobor, a.a.O., § 13 Rz 15; Lindenau, ZErB 2015, 245). Zuständige Denkmalbehörde bei beweglichen Kunstgegenständen ist die Behörde an dem Ort, an dem sich zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 ErbStG) die Kunstsammlung befindet oder an welchen die Kunstsammlung zeitnah verbracht wird.
- 26 Im Einzelfall können aber auch andere Maßnahmen eine Indizwirkung dahingehend entfalten, dass die Bekundung der Bereitschaft des Steuerpflichtigen als erwiesen anzusehen ist. Eine solche Indizwirkung können z.B. die Darlegung der konservatorisch einwandfreien, sicheren Aufbewahrung und Pflege der Kunstgegenstände, die Einleitung von Maßnahmen der Instandhaltung, Instandsetzung, Sanierung, Restaurierung und Ergänzung (vgl. Petzet in Eberl/Martin/Spennemann, a.a.O., Teil B: Fachliche Einführung) oder auch der Abschluss eines Leih- und Kooperationsvertrages mit einem fachlich einschlägigen Museum haben. Auch die Eintragung von Kunstgegenständen in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung kann als Indiz gewertet werden (vgl. Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 7. April 2004 -34-S 3812-038-9172/04-, Deutsche Steuerzeitung --DStZ-- 2004, 422; H E 13.2 Erbschaftsteuerhandbuch 2013; Kiebele in Preißer/Rödl/Seltenreich, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompaktcommentar, 2. Aufl. 2013, § 13 Rz 40).
- 27 dd) Die Maßnahmen, die in einer Gesamtschau als Indizien für den objektiven Nachweis der Bereitschaft dienen sollen, müssen in einem angemessenen zeitlichen Zusammenhang nach dem Erwerb bereits vorhanden oder zumindest eingeleitet sein, wobei ein zeitlicher Zusammenhang von bis zu ca. sechs Monaten ab Kenntnis des Erwerbs durch den Erwerber noch als rechtzeitig anzusehen ist.
- 28 Für den Kenntnisbegriff ist auf § 30 Abs. 1 ErbStG und § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO abzustellen. (Positive) Kenntnis hat der Erwerber dann, wenn er zuverlässig von den Umständen seines Erwerbs erfahren hat, sodass von ihm erwartet werden kann zu handeln (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. November 1981 II R 18/80, BFHE 134, 519, BStBl II 1982, 276, und vom 27. April 1988 II R 253/85, BFHE 153, 502, BStBl II 1988, 818). Nicht ausreichend ist, die objektiven Maßnahmen, die als Indiz für den Nachweis

der Bereitschaft dienen sollen, erst innerhalb der Zehn-Jahres-Frist des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG einzuleiten oder zu verwirklichen (vgl. auch Kobor, a.a.O., § 13 Rz 15).

- 29 ee) Im Streitfall hat der Kläger die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG erfüllt.
- 30 aaa) Der Kläger hat am 27. April 2006 den Kooperationsvertrag mit S geschlossen. In diesem Kooperationsvertrag bringt der Kläger in einer entsprechenden Willenserklärung zum Ausdruck, dass S das jederzeitige Zugriffsrecht auf seine Sammlung eingeräumt wird. S kann die Sammlung insgesamt oder einzelne Werke davon zu wissenschaftlichen Zwecken auswerten und bearbeiten. Der Vertrag hat eine Festlaufzeit von zehn Jahren ab Vertragsschluss, mit einer Option der Laufzeitverlängerung für weitere fünf Jahre. Seit April 2007 werden Bilder der Sammlung in Ausstellungen der S und in anderen Museen gezeigt.
- 31 Diese Indizien sprechen dafür, dass der Kläger bereit war, seine Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen. Hat ein fachlich einschlägiges Museum das jederzeitige Zugriffsrecht auf Kunstwerke, um diese auszustellen oder für Zwecke der Wissenschaft und Forschung zu verwenden, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass das Museum sicherstellt, dass die Kunstwerke in konservatorisch unbedenklicher Weise sicher aufbewahrt, instandgesetzt und instandgehalten werden und die Sammlung wissenschaftlich aufgearbeitet wird. Die Bilder der Sammlung werden durch das Museum der S, andere Museen und durch den Kläger konservatorisch fachgerecht nach dem aktuellen Stand der Denkmalspflege verwahrt.
- 32 Außerdem spricht für die Bereitschaft des Klägers, dass er sich in der Anlage zu der Schenkungsteuererklärung mit den Anforderungen an die Denkmalspflege auseinandergesetzt und dargelegt hat, dass er seine Sammlung in jeder Hinsicht konservatorisch einwandfrei behandle und daher die Voraussetzungen der entsprechenden Bestimmung des DSchG --dem Belegenheitsort der Kunstsammlung am Todestag des V-- einhalte. Dabei handelt es sich um eine entsprechende einseitige Willenserklärung des Klägers in Form einer Absichtserklärung. Dass der Kläger diese Bereitschaft nur gegenüber dem FA, und nicht --wie FG und FA fordern-- gegenüber der zuständigen Denkmalbehörde geäußert hat, ist unschädlich. Denn spezifische Nachweise, die materielle Voraussetzung für die vollständige Steuerbefreiung sind, sieht § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG nicht vor (zu einer gesetzlich vorgegebenen Form des Nachweises vgl. z.B. § 10g Abs. 3 EStG).
- 33 bbb) Die Bereitschaft des Klägers war auch rechtzeitig vorhanden. Den Kooperationsvertrag mit S hatte er ca. drei Monate nach der ausgeführten Zuwendung geschlossen und die Einhaltung der Bestimmungen der Denkmalspflege in der Steuererklärung ca. fünfeinhalb Monate nach der Ausführung der Zuwendung dargetan. Bei Schenkungen ist nicht der

Abschluss des Schenkungsvertrags, sondern die Ausführung der Zuwendung für die Entstehung der Steuer (den "Stichtag" nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und damit auch für den Zeitpunkt der Kenntnis vom Erwerb maßgeblich (vgl. auch Jülicher, a.a.O., § 30 Rz 12, und Kien-Hümbert, a.a.O., § 30 ErbStG Rz 6, die für den Zeitpunkt der Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG ebenfalls auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung abstellen). Im Streitfall war die Schenkung durch den Tod des V Mitte Januar 2006 ausgeführt. Frühestens zu diesem Zeitpunkt konnte der Kläger wissen, dass er die Sammlung erhalten hat.

- 34 Da der Kläger seine Bereitschaft, die Kunstsammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, rechtzeitig bekundet hat, ist unschädlich, dass er erst am 26. Juli 2010 ein Schreiben an die zuständige untere Denkmalbehörde des Landes Y gerichtet hat. Hier ist der zeitliche Zusammenhang zu der Ausführung der Zuwendung nicht mehr gewahrt, da dieses Schreiben auf mehr als vier Jahre nach dem Todestag des V datiert.
- 35 b) 15 Kunstwerke der Sammlung erfüllen zudem die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG, da sie sich am Tag der Ausführung der Zuwendung --dem Todestag des V-- (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Klägers befunden haben. Bezüglich dieser Kunstwerke kommt es auf einen Eintrag in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung daher nicht an.
- 36 aa) Entgegen der Auffassung des FG ist auch bei einer Sammlung bezüglich des zwanzigjährigen Familienbesitzes darauf abzustellen, ob sich die einzelnen Gegenstände für den gesetzlich vorgesehenen Zeitraum im Familienbesitz befunden haben. Erfüllen einzelne Werke diese Voraussetzung zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht, ist insoweit die vollständige Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG nicht zu gewähren (gl.A. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz 8; Viskorf, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 28; Crezelius, ZEV 2014, 637; Viskorf, DStZ 2002, 881; a.A. Jülicher, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 38; Geck, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 23.1; Kien-Hümbert, a.a.O., § 13 ErbStG Rz 18; Steiner, Erbschaftsteuerberater 2004, 17).
- 37 Nach dem Einleitungssatz des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gehören sowohl Kunstgegenstände als auch Kunstsammlungen zu den begünstigten Gegenständen. Die näheren Anforderungen, die bei einem begünstigten Erwerb jeweils erfüllt sein müssen, beziehen sich auf den im Einzelfall zu beurteilenden konkreten Erwerbsgegenstand (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2001 II R 7/98, BFH/NV 2002, 28). Dem Erwerber einzelner Kunstwerke aus einer Sammlung steht die volle Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG nicht zu, wenn bezogen auf diese Einzelstücke das zeitliche Erfordernis der zwanzigjährigen Zugehörigkeit

zum Familienbesitz nicht erfüllt ist (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 28).

- 38 Entsprechendes gilt auch für den Erwerb einer Kunstsammlung, soweit sich einzelne zur Kunstsammlung gehörende Gegenstände noch nicht 20 Jahre im Besitz der Familie befunden haben. Erwerbsgegenstand ist zwar die Kunstsammlung. Eine Kunstsammlung, zu der Kunstwerke gehören, die sich zum Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht 20 Jahre im Familienbesitz befunden haben, kann aber als solche nicht vollständig das zeitliche Erfordernis i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG erfüllen. Aus diesem Grund ist es sachgerecht, die vollumfängliche Steuerbefreiung für den Erwerb der Kunstsammlung nur insoweit zu gewähren, als die einzelnen zur Kunstsammlung gehörenden Gegenstände die zeitlichen Voraussetzungen erfüllen. Denn die auf diese Gegenstände begrenzte Kunstsammlung erfüllt die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG. Für die volle Steuerbefreiung der so begrenzten Kunstsammlung ist es unschädlich, dass zu der Kunstsammlung weitere Kunstwerke gehören, die die zeitliche Voraussetzung der zwanzigjährigen Zugehörigkeit zum Familienbesitz nicht erfüllen.
- 39 Mit dem Abstellen auf die zeitliche Zugehörigkeit der einzelnen Kunstwerke werden Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden, die sich ergeben könnten, wenn für die Berücksichtigung der vollen Steuerbefreiung maßgebend wäre, ob sich der wesentliche oder wertvollste Teil der Kunstsammlung bereits seit 20 Jahren im Familienbesitz befunden hat.
- 40 bb) Im Streitfall wurden 15 Kunstwerke der Sammlung bis Ende des Jahres 1985 angeschafft. Diese Kunstwerke haben sich demnach am Todestag von V seit 20 Jahren im Besitz der Familie des Klägers befunden.
- 41 Vier weitere Kunstwerke mit einem Gesamtwert von 350.000 EUR wurden hingegen erst zwischen Ende Januar 1986 und Januar 1995 angeschafft. Die zwanzigjährige Haltedauer war daher am Todestag noch nicht gegeben. Da diese vier Kunstwerke auch nicht im Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung eingetragen sind, erfüllen sie zwar weiterhin die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von 60 % nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG, jedoch nicht die Voraussetzungen für die vollständige Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG.
- 42 4. Für das von V 1983 angeschaffte Kunstwerk, ist --wie durch das FG ausgeführt und unter den Beteiligten unstreitig-- nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG die ursprünglich zu Recht gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen, da der Kläger innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb dieses Gemälde nicht mehr der Forschung oder Volksbildung nutzbar machte.

- 43 Für den Wegfall der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ist entscheidend, ob ein zu einer Kunstsammlung gehörendes Kunstwerk veräußert oder nicht mehr den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht wird. Der Begriff "Gegenstände" bezeichnet die einzelnen zu einer Kunstsammlung gehörenden Kunstwerke und stellt ebenso wie § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG nicht auf die gesamte Kunstsammlung als solche ab. Der Verkauf eines einzelnen Kunstwerkes hat demnach zur Folge, dass für dieses einzelne Kunstwerk die Steuerbefreiung wegfällt.
- 44 5. Der steuerfreie Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG berechnet sich daher wie folgt:
- 45
- | | |
|--|-------------------|
| 100 % des Werts der 20 Kunstwerke Mitte Januar 2006 | 9.665.000 EUR |
| ./. 100 % des Werts des 1983 angeschafften, innerhalb von zehn Jahren nach Mitte Januar 2006 veräußerten Kunstwerks (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG) | ./. 2.000.000 EUR |
| ./. 100 % des Werts der zwischen Ende Januar 1986 und 1995 angeschafften vier Kunstwerke | ./. 350.000 EUR |
| zzgl. 60 % des Werts dieser vier Kunstwerke | + 210.000 EUR |
| Steuerfreier Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG | 7.525.000 EUR |
- 46 6. Da die Revision bereits wegen der Verletzung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG Erfolg hat, muss der Senat über die im Zusammenhang damit erhobenen Rügen von Verfahrensmängeln nicht mehr entscheiden.
- 47 7. Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 48 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.