

Datum: 24.09.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2906/12 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0924.3K2906.12ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung vor dem 01.01.2009 (ErbStG) wegen der Schenkung von Kunstgegenständen. 2

Die Eltern des Klägers, Herrn E 2 und Frau E 3, waren alleinige Gesellschafter der E 2 und E 3 GbR. Die GbR war Eigentümerin zahlreicher Kunstwerke des 20. Jahrhunderts, die sich im Wohnhaus der Eltern des Klägers (A-Straße 1, L) befanden. Sie lösten diese am 16.09.2005 mit sofortiger Wirkung auf und setzten sich durch Übertragung der Kunstgegenstände zu jeweiligem Alleineigentum auseinander. Auf den Vater des Klägers gingen u. a. folgende Kunstwerke über: 3

<u>Künstler</u>	<u>Titel</u>	<u>Anschaffungsdatum</u>	4
Künstler 1	Titel 1	08.04.1984	
Künstler 1	Titel 2	28.10.1981	

Künstler 1	Titel 3	23.03.1982
Künstler 1	Titel 4	10.01.1995
Künstler 2	Titel 5	08.09.1978
Künstler 2	Titel 6	15.12.1978
Künstler 3	Titel 7	22.01.1985
Künstler 3	Titel 8	25.06.1985
Künstler 3	Titel 9	16.10.1985
Künstler 3	Titel 10	05.10.1983
Künstler 3	Titel 11	12.03.1986
Künstler 3	Titel 12	15.04.1985
Künstler 3	Titel 13	27.03.1985
Künstler 3	Titel 14	09.10.1986
Künstler 3	Titel 15	27.03.1985
Künstler 3	Titel 16	28.01.1986
Künstler 3	Titel 17	30.04.1985
Künstler 3	Titel 18	24.03.1983
Künstler 3	Titel 19	24.03.1983
Künstler 3	Titel 20	05.11.1985

Am 20.09.2005 schlossen der Kläger und sein Vater, vertreten durch Frau E 3, einen Schenkungsvertrag über die o. g. Kunstgegenstände. Nach § 2 Ziffer 2 des Vertrages sollte die Erfüllung der Schenkung durch Übertragung des Alleineigentums mit dem Tod des Schenkers erfolgen. Mit diesem Tag sollten die Gegenstände übergeben werden, Besitz, Nutzung oder Lasten sowie die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Kläger übergehen.

5

Der Schenker verstarb am 17.01.2006. Der Kläger zeigte dem Beklagten die Schenkung am 04.04.2006 gemäß § 30 ErbStG an. In der am 01.06.2006 eingereichten Schenkungsteuererklärung beantragte der Kläger die vollständige Schenkungsteuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG. Er fügte eine Bescheinigung des vereidigten Sachverständigen R vom 06.04.2006 bei, dass die dem Kläger geschenkten

6

Kunstwerke aus einer bedeutenden Privatsammlung stammten und kein Zweifel daran bestehe, dass diese Bilder im öffentlichen Interesse erhaltenswert seien. Ferner legte der Kläger einen Kooperationsvertrag mit der Stiftung S (fortan: 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 Kläger verbleiben, mit dem Recht der Stiftung, für Ausstellungen in den Räumen der Stiftung Kunstgegenstände anzufordern. Ferner verpflichtete sich der Kläger, 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 Sammlung E 2 insgesamt oder einzelne Werke davon zur wissenschaftlichen Forschung auszuwerten und zu bearbeiten. Der Kläger 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.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Schenkungsteuererklärung mit Anlagen Bezug genommen.

7

Basierend auf einem Wertgutachten des Sachverständigen R legte der Kläger für die geschenkten Kunstwerke folgende gemeinen Werte zugrunde, die zwischen den Beteiligten außer Streit sind:

8

		<u>gemeiner Wert</u>
Künstler 1	Titel 1	X Euro
Künstler 1	Titel 2	X Euro
Künstler 1	Titel 3	X Euro
Künstler 1	Titel 4	X Euro
Künstler 2	Titel 5	X Euro
Künstler 2	Titel 6	X Euro
Künstler 3	Titel 7	X Euro
Künstler 3	Titel 8	X Euro
Künstler 3	Titel 9	X Euro

9

Künstler 3	Titel 10	X Euro
Künstler 3	Titel 11	X Euro
Künstler 3	Titel 12	X Euro
Künstler 3	Titel 13	X Euro
Künstler 3	Titel 14	X Euro
Künstler 3	Titel 15	X Euro
Künstler 3	Titel 16	X Euro
Künstler 3	Titel 17	X Euro
Künstler 3	Titel 18	X Euro
Künstler 3	Titel 19	X Euro
Künstler 3	Titel 20	X Euro

Mit Schenkungsteuerbescheid vom 19.08.2010 setzte der Beklagte die Schenkungsteuer – ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb einschließlich Vorerwerbe in Höhe von X Euro abzüglich der Anrechnungsbeträge für die Vorschenkungen in Höhe von X Euro – auf X Euro fest. Seine Gründe fasste der Beklagte mit Schreiben vom 18.08.2010, auf das verwiesen wird, noch einmal zusammen. 10

Mit dem Einspruch verfolgte der Kläger sein Begehren auf Festsetzung der Schenkungsteuer auf 0 Euro weiter. Er machte Ausführungen zu den unterschiedlichen Interpretationen hinsichtlich des Begriffs „Sammlung“ und der Notwendigkeit der denkmalpflegerischen Unterschutzstellung der Kunstgegenstände. 11

Am 28.03.2012 zeigte der Kläger an, dass das Werk „Titel 19“ von Künstler 3 nicht mehr für Zwecke der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werde. Mit Bescheid vom 23.05.2012 setzte der Beklagte die Schenkungsteuer unter Änderung des angefochtenen Bescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) auf X Euro fest. 12

Mit Entscheidung vom 01.08.2012 wies der Beklagte 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 Auffassung des Klägers, dass es bei beweglichen Kunstgegenständen ausreiche zu erklären, die Sammlung sachgemäß zu behandeln, konservatorisch zu pflegen, vor Verfärbungen zu schützen oder eine wissenschaftliche Forschung zu ermöglichen, könne er nicht folgen. Vielmehr hätte in diesem Fall die Denkmaleigenschaft nach dem Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 07.04.2004 34 – S 3812 – 038 – 9172/04 (ErbSt-Kartei Bayern, § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Karte 1) durch Eintragung in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts (sog. Nationale 13

Liste) nach dem Gesetz zum Schutz des deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung (KultgSchG, Neufassung BGBl. I 1999, 1754) erreicht werden können. Eine entsprechende Erklärung gegenüber der Stadt D datiere vom 26.10.2010 und sei damit allein wegen Zeitablaufs nicht geeignet, eine Vollbefreiung zu erlangen.

Gegen die Versagung der Steuerbefreiung richtet sich die Klage. Im August 2012 habe die Stiftung drei Gemälde von Künstler 1 und ein Gemälde von Künstler 3 mit einem Gesamtversicherungswert von rund X Euro in einer aktuellen Ausstellung gezeigt. Diese Arbeiten repräsentierten nicht zahlenmäßig, aber wertmäßig den ganz überwiegenden Teil der streitgegenständlichen Kunstgegenstände. Die gesamte Sammlung E nehme darüber hinaus am internationalen Leihverkehr teil. Es lägen Leihanfragen des Museums O und der Galerie N für die Ausstellung ... vor, für die die zwei Werke von Künstler 3 („Titel 18“, „Titel 17“) angefordert worden seien. Dieser Leihanfrage sei entsprochen worden. Der Kläger sei weiter bereit, die übrigen Werke der Sammlung für geeignete Sonderausstellungen im In- und Ausland zur Verfügung zu stellen.

14

Das Gesetz verlange in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG mit keinem Wort die Eintragung in Denkmälbücher oder Listen. Das Gesetz knüpfe nicht an eine objektive denkmalrechtliche Lage an, sondern an die Bereitschaft des Steuerpflichtigen, also ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Subjektive Merkmale wie die Bereitschaft eines Steuerpflichtigen, Kunstgegenstände den Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen, blieben der Feststellung der Finanzbehörden zunächst entzogen. Die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschützstellung sei etwas anderes als die Bereitschaft, Kunstgegenstände und Sammlungen der Denkmalspflege zu unterstellen. Es sei auf erkennbare Handlungen des Eigentümers abzustellen. Außerdem verkenne der Beklagte, dass der Gesetzeswortlaut Denkmalspflege voraussetze, nicht Denkmalschutz. Zur Denkmalspflege, die die Fürsorge für das Objekt betreffe, habe er in der Anlage zur Schenkungsteuer versichert, die Sammlungsgegenstände in jeder Hinsicht einwandfrei zu behandeln und den Verpflichtungen zur Erhaltung der Kunstwerke nach den Regeln des nordrhein-westfälischen Denkmalschutzgesetzes (DSchG NW) zu entsprechen. Dies sei zum damaligen Zeitpunkt richtig gewesen, weil sich zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung die Kunstwerke noch in Nordrhein-Westfalen befunden hätten. Die Kunstwerke seien dann aber später in die Stiftung verbracht worden. Der Kläger habe dann durch ihn, den Prozessvertreter, der Denkmalschutzbehörde der Stadt D mitteilen lassen, er sei bereit, die Kunstsammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen. Die Stadt D habe den Eingang des Briefs bestätigt und diese Bereitschaftserklärung zur Kenntnis genommen. Die Nichteintragung in das Denkmalsbuch habe mit der Überbelastung der Denkmalschutzbehörde zu tun, nicht mit dem Objekt des Denkmalschutzes. Die Rechtsausführungen des Beklagten zur Anwendung des nordrhein-westfälischen Denkmalschutzrechtes seien anlässlich des Stichtagprinzips der Schenkungsteuer grundsätzlich zutreffend. Der Wortlaut der Norm weise aber auch in die Zukunft. Damit sei unmissverständlich klargestellt, dass für den Gesetzgeber die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG erst nach dem Stichtag der Steuerentstehung während des 10-Jahres-Zeitraums erfüllt werden müssten. Dies entspreche auch der Auffassung von Viskorf (DStZ 2002, 881 (884)). Es komme damit nach dem Gesetz nicht auf den Stichtag an, sondern auf die 10-Jahres-Periode. Angesichts der unterschiedlichen Landesrechte zum Denkmalschutz käme es auf reine Zufälligkeiten der Lokalisierung an, welches Recht anwendbar sei. Bestehe kein spezifischer denkmalrechtlicher Bezug zu einem bestimmten Belegenheitsort, verletze die Anknüpfung an das am Belegenheitsort zum Stichtag der Steuerentstehung geltende Denkmalrecht mithin den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit. Bei der Auslegung des erbschaftsteuerrechtlichen Begriffs der Denkmalspflege sei ein

15

länderübergreifender Denkmalsbegriff zugrunde zu legen. Dessen Essenz müsse der Steuerpflichtige zu verwirklichen bereit sein. Der Beklagte könne sich auch nicht auf die Möglichkeit berufen, die Kunstgegenstände in die Nationale Liste eintragen zu lassen. Ob die Kunstsammlung des Klägers, die zweifelsohne prominent sei, zum Kernbestand deutschen Kulturguts gehöre, wie § 1 Abs. 1 KultgSchG vorsehe, könne bezweifelt werden. Außerdem sei die Nationale Liste in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG gesondert geregelt und könne nur einen fehlenden 20jährigen Familienbesitz kompensieren, nicht aber die in Doppelbuchst. aa geforderte Bereitschaft zur Unterstellung unter die geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege. Insofern sei eine grundrechtskonforme Auslegung der Norm geboten. Außerdem habe der Erlassgeber insoweit seine Kompetenzen überschritten, da er den Ersatztatbestand ohne gesetzliche Grundlage geschaffen habe.

Der Kläger beantragt, 16

unter Abänderung der Schenkungsteuerbescheide vom 19.08.2010 und 23.05.2012 17
in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2012 die Schenkungsteuer für den Erwerb
des Klägers aus der Schenkung des Herrn E 2 vom 17.01.2006 ausgehend von einem um
X Euro geminderten Wert des Erwerbs neu festzusetzen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 21

Zutreffend sei die Unterscheidung des Klägers zwischen Denkmalpflege und Denkmalschutz. 22
Die Denkmalpflege werde erst durch den Denkmalschutz mit seinen rechtlichen
Anordnungen, Verfügungen, Genehmigungen und Auflagen sichergestellt. Da tatbestandlich
die Bereitschaft zum Unterstellen vorliegen müsse, wolle der Gesetzgeber die Pflege des
Denkmals auch gesichert sehen. Denkmalschutz unterliege in der föderalistischen Struktur
der Bundesrepublik Deutschland den einzelnen Bundesländern. Insofern beruhten
unterscheidende landesrechtliche Denkmalschutzbestimmungen auf der Staatsform der
Bundesrepublik Deutschland; sie seien gewollt. Die Voraussetzungen zur vollständigen
Steuerbefreiung müssten, soweit sie nicht bereits am Schenkungstichtag erfüllt seien, von
dem Erwerber in einer gewissen Zeitnähe, also innerhalb eines Zeitraums, geschaffen
werden, wozu bei einem beweglichen Gegenstand auch die Bestimmung des grundsätzlichen
Belegenheitsorts gehören könne. Zwar dürften die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung
innerhalb von zehn Jahren nicht entfallen. Es sei jedoch unschädlich, wenn Gemälde zu
Ausstellungszwecken an verschiedene Orte verbracht würden. Die Eintragung in die
Nationale Liste unterstelle der Tatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b
Doppelbuchst. bb ErbStG. Doch sei die Verwendung als Ersatztatbestand für Nr. 2 Satz 1
Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG nach seiner Auffassung nicht zu beanstanden.

Das Bereitsein des Steuerpflichtigen, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der 23
Denkmalpflege zu unterstellen, müsse auch nach dem am 01.01.2009 in Kraft getretenen
ErbSchStR 2011 erfüllt werden. Insofern seien die Erbschaftsteuerrichtlinien
2011 (ErbStR 2011) und die entsprechenden Hinweise für den Streitfall heranzuziehen. H E
13.2 ErbStR 2011 besage, dass, wenn ein Land Denkmalseigenschaften für
Kunstgegenstände nicht vorsehe, die Eintragung in die Nationale Liste zu fordern sei. Dem
Steuerpflichtigen werde so eine Möglichkeit eingeräumt, die volle Steuerbefreiung in

Anspruch zu nehmen, soweit er bereit sei, die damit verbundenen Pflichten und Einschränkungen zu tragen. Der Kläger bleibe den Nachweis schuldig, dass es im Streitfall tatsächlich nicht an einer Eintragungsmöglichkeit in die Nationale Liste mangle, weil der Verbleib der Kunstgegenstände in der Bundesrepublik Deutschland für das Kulturleben entbehrlich sei. Dies widerspreche der Aussage des Leiters der Stiftung, der von einer herausragenden Sammlung der Kunst des deutschen „Kunstrichtung“ spreche. Sei es dem Steuerpflichtigen - aus welchen Gründen auch immer - versagt, einzelne Tatbestandselemente erfüllen zu können, könne die Vollbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.

Der Senat in der Sache am 24.09.2014 verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die zulässige Klage ist nicht begründet. 26

Die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kläger 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. 27

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in der bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung bleiben steuerfrei u. a. Kunstgegenstände oder Kunstsammlungen 28

a) 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, 29

b) in vollem Umfang, wenn die Voraussetzungen des Buchstaben a) erfüllt sind und ferner 30

aa) der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, 31

bb) 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. 32

1. Der Beklagte hat zu Recht die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG für eine 60%ige Steuerbefreiung bejaht. 33

a) Dem Kläger 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 17.05.1990 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). 34

Nach den überzeugenden Äußerungen des Sachverständigen R und des Leiters der Stiftung handelt es sich bei den Bildern und Bronzen, die der Kläger 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 Kläger, 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 des

Der Schenkungsgegenstand ist in den angefochtenen Bescheiden derart offen bezeichnet, 36
dass darunter die Sammlung verstanden werden kann.

b) Die Kunstsammlung ist im öffentlichen Interesse erhaltenswert. Der Senat stützt seine 37
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 38
Nachweis z. B. durch eine Bescheinigung der für Denkmalspflege 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 rekurriert 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.

c) Die weiteren Voraussetzungen der Unrentabilität und gegenwärtigen oder zukünftigen 39
Nutzbarmachung für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung sind außer Streit. Ersteres
ist mangels Einnahmeerzielung des Klägers offensichtlich, Letzteres folgt aus dem
Kooperationsvertrag mit der Stiftung und der tatsächlichen Ausstellungstätigkeit.

Der Erwerbsgegenstand muss zumindest interessierten Kreisen regelmäßig zugänglich 40
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 Kläger durch den
Leihvertrag grundsätzlich zivilrechtlich gebunden.

2. Der Beklagte hat zu Recht die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b 41
ErbStG für eine 100%ige Steuerbefreiung verneint.

a) Hinsichtlich der Zwanzigjahresfrist ist auf die Sammlung selbst als dem 42
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 06.06.2001 II R 7/98, BFH/NV 2002, 28 = ZEV 2002, 331).

Die Voraussetzung erfüllt die Sammlung des Klägers. 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 Klägers. 43

Da diese Fristvoraussetzung erfüllt ist, kommt es auf eine Eintragung in die Nationale Liste nicht an. 44

b) Die streitentscheidende Voraussetzung ist somit die Bereitschaft des Klägers, 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 ND anzuwenden ist. 45

Dem Kläger ist darin zuzustimmen, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 07.04.2004 34 – S 3812 – 038 – 9172/04 DStZ 2004, 422; OFD Münster, Verfügung vom 02.09.2004 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 Kläger 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 Schenkungstichtag 17.01.2006 (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) nicht feststellen. 46

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. 47

Für den Streitfall lässt sich diesbezüglich folgendes feststellen: 48

Der Kläger hat in einer Anlage zur Schenkungsteuererklärung durch den Klägervertreter erklärt, die Sammlungsgegenstände aus der Sammlung E 2 in jeder Hinsicht konservatorisch 49

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 mit Schreiben vom 26.07.2010 informiert worden. Hierin ist ausdrücklich auf die Sammlung hingewiesen und schriftlich die Bereitschaft erklärt worden, die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege 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. 50

Der Kooperationsvertrag zwischen dem Kläger und der Stiftung enthält keine entsprechende Verpflichtungserklärung des Klägers. Außerdem wäre auch hier die Unzuständigkeit der Stiftung in Denkmalsangelegenheiten zu rügen. 51

Dass der Oberbürgermeister der Stadt D Mitglied des Kuratoriums der Stiftung war und dieses Gremium dem Kooperationsvertrag mit dem Kläger zustimmen musste, ändert nichts. Er hat die Existenz der Sammlung des Klägers als Kuratoriumsmitglied, nicht als Behördenleiter der Stadt D als unterer Denkmalschutzbehörde zur Kenntnis genommen. 52

Der Senat schließt sich der in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Auffassung der Klägervertreter an, die Verbringung der vier wertvollsten Sammlungsstücke in die Stiftung zeitnah zur Schenkung an den Kläger und der Leihvertrag über die übrigen Gemälde und Bronzen führe zur Anwendung des niedersächsischen Denkmalschutzgesetzes (DSchG ND) 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 ND. 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 ND. Von der Eintragung in das Denkmalverzeichnis hängt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 DSchG ND die Geltung der Schutzvorschriften des Gesetzes nicht ab. Die §§ 6, 10 und 11 DSchG ND gelten jedoch für bewegliche Denkmale nur, wenn sie in das Verzeichnis eingetragen sind (§ 5 Abs. 1 Satz 2 DSchG ND). Da im Streitfall die Sammlung nicht in das Verzeichnis eingetragen wurde, hat der Kläger gerade die Vorschriften nicht zu befolgen, die die Denkmalpflegeverpflichtungen beinhalten, nämlich die §§ 6, 10 und 11 DSchG ND. Ohne eine ausdrückliche eigene Verpflichtungserklärung des Klägers 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 Denkmalspflege zu unterstellen, nicht ausreichend objektiviert. Dies geht zu seinen Lasten. Er hat die Feststellungslast bezüglich der Voraussetzungen einer 53

vollständigen Steuerbefreiung.

3. Das Gemälde „Titel 19“ von Künstler 3 hat der Kläger im September 2010 veräußert. Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ist der unstreitige Verkehrswert in Höhe von X Euro damit materiell zu Recht in dem angefochtenen Änderungsbescheid erfasst. Die formellen Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i. V. m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sind erfüllt. 54

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 55

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. 56