

Henriette Boecken

Bewertung von Kunst im Recht

Eine steuerrechtliche und zivilrechtliche Untersuchung



Nomos

DIKE 

facultas



Schriften zum Kunst- und Kulturrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Kerstin von der Decken, Universität Kiel

Prof. Dr. Frank Fechner, Technische Universität Ilmenau

Prof. Dr. Dres. h.c. Burkhard Hess,

Max Planck Institute Luxembourg for International,
European and Regulatory Procedural Law

RA Prof. Dr. iur. Dr. phil. h.c. Peter Michael Lynen,

NRW Akademie der Wissenschaften und der Künste

Prof. Dr. Rainer J. Schweizer, Universität St. Gallen

Prof. Dr. Armin Stolz, Universität Graz

Prof. Dr. Matthias Weller, Mag. rer. publ., Universität Bonn

Band 34

unterstützt durch



Henriette Boecken

Bewertung von Kunst im Recht

Eine steuerrechtliche und zivilrechtliche Untersuchung



Nomos

DIKE

facultas





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Bonn, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-7178-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-1220-0 (ePDF)

ISBN 978-3-03891-371-9 (Dike Verlag, Zürich/St. Gallen)

ISBN 978-3-7089-2157-0 (facultas Verlag, Wien)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2020/2021 von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn als Dissertation angenommen. Die Disputation fand am 21. Dezember 2020 statt. Rechtsprechung und Literatur sind soweit möglich bis Mai 2021 berücksichtigt worden.

Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann. Seine Inspiration bei der Themensuche sowie die lehrreiche und engagierte Betreuung haben wesentlich zum Gelingen meiner Arbeit beigetragen. Herrn Prof. Dr. Matthias Weller danke ich sehr für die Erstellung des Zweitgutachtens. Frau Prof. Dr. Kerstin von der Decken, Herrn Prof. Dr. Frank Fechner, Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Burkhard Hess, Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Peter Michael Lynen, Herrn Prof. Dr. Rainer J. Schweizer, Herrn Prof. Dr. Armin Stolz sowie Herrn Prof. Dr. Matthias Weller danke ich für die Aufnahme meiner Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe.

Frau Sasa Hanten-Schmidt möchte ich für die vielen lehrreichen Diskussionen und insbesondere die spannenden Einblicke in den Kunstmarkt und die Tätigkeit einer Kunstsachverständigen herzlich danken.

Meinem Vater, Herrn Prof. Dr. Winfried Boecken, danke ich sehr für die inspirierenden und motivierenden Gespräche, mit denen er mich stets begleitet und fördert.

Verbunden bin ich auch der Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg, allen voran Herrn Dr. Michael Holtz, der mir die Erstellung meiner Arbeit neben meiner Tätigkeit ebenda ermöglicht hat.

Mein größter Dank gilt meinen Eltern, meiner Schwester und meinem Bruder für die stetige Ermutigung, den uneingeschränkten Rückhalt und die Unterstützung. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Bonn, Mai 2021

Henriette Boecken

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	17
Erster Teil: Einleitung	21
Zweiter Teil: Grundlagen	25
A. Bewertungsumfeld	25
B. Eckpunkte der Bewertung	51
Dritter Teil: Steuerrecht	60
A. Bewertungsanlässe im Steuerrecht	60
B. Steuerrechtliche Bewertungsvorgaben	70
C. Grundzüge der tatsächlichen Wertermittlung bei Kunstgegenständen im Rahmen der steuerrechtlichen Bewertungsvorgaben	190
D. Steuerverfahrensrechtliche Bewertungsprobleme	198
Vierter Teil: Zivilrecht	217
A. Kunstbewertung im Erbrecht und Familienrecht	217
B. Schadensrechtliche Kunstbewertung	246
C. Kunstbewertung im Zivilverfahren	258
Fünfter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse	265
A. Grundlagen	265
B. Steuerrecht	266
C. Zivilrecht	270
Literaturverzeichnis	273

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Erster Teil: Einleitung	21
Zweiter Teil: Grundlagen	25
A. Bewertungsumfeld	25
I. Gegenstand der Bewertung: Kunstgegenstände	25
II. Der Kunstmarkt als realer Bezugspunkt der Bewertung	26
1. Überblick über die historische Entwicklung des Kunstmarkts	26
2. Primärmarkt und Sekundärmarkt	31
3. Akteure: Künstler, Verkäufer und Intermediäre	33
a) Künstler	33
b) Galerien	34
c) Kunstmessen	35
d) Kunsthändler	36
e) Auktionshäuser	36
f) Intermediäre des Kunstmarkts	38
4. Folgerecht des Künstlers	38
5. Marktbezogene Besonderheiten des Kunsthandels	40
a) Problem der Unsicherheit	40
b) Der Kunstmarkt als „Reputationsmarkt“	42
III. Überblick über die wertbildenden Merkmale von Kunstgegenständen	44
1. Echtheit, Authentizität und Signatur	44
2. Provenienz	47
3. Erhaltungszustand	48
4. Technik, Sujet und Format	48
5. Marktfrische	50
B. Eckpunkte der Bewertung	51
I. Bewertung als Zuordnung eines Geldwerts	51
II. Ökonomische Grundbegriffe: Preis und Wert	52

Inhaltsverzeichnis

III. Kunstbewertung als Rechtsproblem	53
1. Ausgangspunkt: Zur Erforderlichkeit rechtlicher Fundierung der Kunstbewertung	53
2. Unterscheidung von rechtlichen Bewertungsvorgaben und „rechtsgebundener“ Wertermittlung	56
a) Festlegung des Bewertungsziels und der rechtlichen Bewertungsvorgaben	56
b) „Rechtsgebundene“ Wertermittlung	58
Dritter Teil: Steuerrecht	60
A. Bewertungsanlässe im Steuerrecht	60
I. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	61
1. Zielsetzung und Konzept der Erbschaft- und Schenkungsteuer	61
2. Kunstgegenstände im Privatvermögen	62
3. Kunstgegenstände im Betriebsvermögen	64
II. Einkommensteuerrecht	65
III. Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungs statt (§ 224a AO)	67
IV. Zusammenfassung	69
B. Steuerrechtliche Bewertungsvorgaben	70
I. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	70
1. Gemeiner Wert als Bewertungsziel	71
a) Historische Entwicklung des gemeinen Werts als steuerrechtliche Wertkategorie	71
b) Der gemeine Wert gemäß § 9 BewG	73
aa) Gemeiner Wert als Fiktion	74
bb) Konzept eines objektivierten Werts	75
cc) Gewöhnlicher Geschäftsverkehr	78
dd) Beschaffenheit des Wirtschaftsguts	80
ee) Nichtberücksichtigung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse	80
c) Stichtagsprinzip	82
d) Verfassungsrechtliche Dimension des Bewertungsziels „gemeiner Wert“: Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006	86
aa) Bewertungsrechtlicher Ausgangspunkt des Beschlusses	86

bb)	Leitlinien zur verfassungsrechtlichen Dimension des Bewertungsziels „gemeiner Wert“	87
(1)	Allgemeiner Gleichheitssatz im Steuerrecht	87
(2)	Gemeiner Wert als gleichheitsgerechtes Bewertungsziel: Realitäts- und Relationsgerechtigkeit	88
(3)	Freiheit des Gesetzgebers bei der Wahl der Bewertungsmethode	90
cc)	Ergebnis zur verfassungsrechtlichen Dimension des gemeinen Werts	91
2.	Gemeiner Wert von Kunstgegenständen im Privatvermögen	91
a)	Rechtlicher Ausgangspunkt: § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG	91
b)	Herausarbeitung der rechtlichen Bewertungsvorgaben für Kunstgegenstände mit dem Bewertungsziel des gemeinen Werts	93
aa)	Vorliegen eines Kunstgegenstands als Vorfrage der Bewertung	93
bb)	Bewertungssubjekt	94
cc)	Gewöhnlicher Geschäftsverkehr	95
dd)	Handelsstufe des privaten Kunsteigentümers	98
ee)	Vorrang tatsächlicher Transaktionspreise	103
ff)	Stichtagsprinzip	109
(1)	Keine Vorgabe eines fiktiven Verkaufsvorgangs im Sinne eines „Notverkaufs“	109
(2)	Informationsabgrenzung bei veränderten Verhältnissen	112
gg)	Berücksichtigung von Verwertungsrisiken durch „vorsichtige“ Bewertung	117
(1)	Bedeutung der „vorsichtigen“ Bewertung bisher ungeklärt	117
(2)	Vorliegen schwieriger Verwertungsaussichten bei Kunstgegenständen	119
(3)	Begrenzte Aussagekraft von Schätzwerten	120
(4)	Berücksichtigung der schwierigen Verwertungsaussichten als Bewertungsvorgabe des gemeinen Werts	122
(5)	Keine Bewertung unter dem gemeinen Wert	124

Inhaltsverzeichnis

hh)	Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen	125
	(1) Letztwillige Anordnungen	126
	(2) Beschränkungen durch das Kulturgutschutzgesetz	126
	(3) Eintragung in ein Raubkunstverzeichnis	128
ii)	Kein Abzug fiktiver Veräußerungskosten	128
jj)	Keine Berücksichtigung latenter Steuern	130
kk)	Besonderheiten bei der Bewertung von Kunstsammlungen	133
	(1) Rechtsbegriff „Kunstsammlung“	133
	(2) Einzelbewertung trotz Sammlungszugehörigkeit	134
	(3) Berücksichtigung der Sammlungszugehörigkeit	138
c)	Ergebnis zu den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertungsvorgaben für Kunstgegenstände im Privatvermögen	140
3.	Gemeiner Wert von Kunstgegenständen im Betriebsvermögen	143
a)	Kunstgegenstände als Betriebsvermögen	143
b)	Sonderfall: Die private Kunstsammlung als Betriebsvermögen?	145
c)	Einzelbewertung von Kunstgegenständen im Ertragswertverfahren	149
aa)	Einzelbewertung im Ertragswertverfahren	149
bb)	Durchführung der Einzelbewertung	151
	(1) Keine Bewertung als abnutzbares Anlagevermögen	151
	(2) Bewertung mit dem gemeinen Wert gemäß § 9 BewG	155
d)	Bewertung von Kunstgegenständen für den Verwaltungsvermögenstest	156
II.	Einkommensteuerrecht	157
1.	Bewertung von Kunstgegenständen für die steuerliche Gewinnermittlung	158
a)	Anschaffungs- oder Herstellungskosten	159
b)	Entnahme- und Einlagebewertung mit dem Teilwert	161

c)	Teilwertabschreibung	163
aa)	Problem: Fehlen jeglicher Regeln zur Teilwertabschreibung	163
bb)	Zulässigkeit der Teilwertabschreibung bei Kunstgegenständen des Warenlagers	164
(1)	Anschaffung des Kunstwerks stellt eine Fehlmaßnahme dar	165
(2)	Rechtsmängel	166
(3)	Wandel des modischen Geschmacks	167
(4)	Beim Kauf unbekannte oder noch nicht vorhandene Sachmängel	167
(5)	Lange Lagerdauer eines Kunstwerks	168
cc)	Zulässigkeit der Teilwertabschreibung bei Kunstgegenständen des Anlagevermögens	172
2.	Bewertung von Kunstgegenständen für den Spendenabzug (§ 10b EStG)	172
a)	Kunstspende aus dem nicht steuerverhafteten Privatvermögen	172
aa)	Rechtliche Grundlagen der Bewertung	172
bb)	Bewertungsvorgaben des gemeinen Werts bei Kunstspenden	173
(1)	Ablehnung der Anknüpfung an den Händlereinkaufspreis durch die Finanzverwaltung	173
(2)	Maßgeblichkeit des Händlerverkaufspreises	174
b)	Kunstspende aus dem steuerverhafteten Privatvermögen	178
aa)	Steuerhaftung nach Anschaffung	178
bb)	Steuerhaftung nach Entnahme	181
c)	Kunstspende aus dem Betriebsvermögen	182
aa)	Entnahme zum Buchwert (Buchwertprivileg)	182
bb)	Hinzuzurechnende Umsatzsteuer	183
3.	Ergebnis zu den einkommensteuerlichen Bewertungsanlässen	185
III.	Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungen statt (§ 224a AO)	187
1.	Maßgeblichkeit des gemeinen Werts	187
2.	Anlassspezifische Bewertungsvorgaben	188
a)	Bewertungsstichtag	188
b)	Maßgebliche Handelsstufe	189

Inhaltsverzeichnis

C. Grundzüge der tatsächlichen Wertermittlung bei Kunstgegenständen im Rahmen der steuerrechtlichen Bewertungsvorgaben	190
I. Tatsächliche Transaktionspreise	191
II. Vergleichswertverfahren	192
III. Wertuntergrenze	196
IV. Versicherungswerte	197
D. Steuerverfahrensrechtliche Bewertungsprobleme	198
I. Erforderlichkeit einer Bewertung von Kunstgegenständen trotz Bewertungsschwierigkeiten	199
II. Wertermittlung im Besteuerungsverfahren	200
1. Interessenkonflikt zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem	200
2. Korridor vertretbarer Verkehrswerte	201
3. Erstbewertungspflicht und Erstbewertungsrecht des Steuerpflichtigen	202
4. Bewertung durch die Finanzbehörde	205
5. Tatsächliche Verständigung über den Wert eines Kunstgegenstands	206
III. Wertermittlung im Finanzgerichtsverfahren	208
IV. Kunstsachverständige als Berater von Finanzverwaltung und Finanzgerichten	210
1. Beauftragung eines Sachverständigen	210
2. Verwendung und Würdigung des Bewertungsgutachtens als Beweismittel	212
3. Vorrang öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger	213
Vierter Teil: Zivilrecht	217
A. Kunstbewertung im Erbrecht und Familienrecht	217
I. Bewertungsanlässe und Bewertungsziel	218
1. Erbrecht	218
a) Überblick über erbrechtliche Bewertungsanlässe	218
b) Insbesondere: Nachlassbewertung im Pflichtteilsrecht	219
2. Familienrecht	221
a) Zugewinnausgleich als Bewertungsanlass	221
b) Grundsätzliches Bewertungsziel: gemeiner Wert	223
c) Ausnahme: Liquidationswert	224
3. Gemeiner Wert als zivilrechtliches Bewertungsziel	225

II. Bewertungsvorgaben des zivilrechtlichen gemeinen Werts für die Bewertung von Kunstgegenständen	226
1. Bewertungssubjekt	227
a) Unbeachtlichkeit der subjektiven Verwendungsabsichten	227
aa) Ausgangspunkt: Unbeachtlichkeit der Verwendungsabsicht aufgrund des Liquidationsgedankens	227
bb) Ausnahmsweise Beachtlichkeit der Verwendungsabsicht bei selbstgeschaffenen Kunstwerken in der Hand des Künstlers	229
b) Unbeachtlichkeit der sonstigen persönlichen Verhältnisse	231
c) Ergebnis	233
2. Handelsstufe des privaten Kunsteigentümers	233
3. Vorrang tatsächlicher Transaktionspreise	234
4. Stichtagsprinzip	236
5. Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen	236
6. Abzug von Veräußerungskosten	237
7. Berücksichtigung latenter Steuern	239
8. Keine Korrektur des gemeinen Werts zugunsten des Ausgleichsberechtigten	241
9. Besonderheiten bei der Bewertung von Kunstsammlungen	242
III. Ergebnis	244
B. Schadensrechtliche Kunstbewertung	246
I. Bewertungsanlass	247
1. Ausgangspunkt: Schadensrecht der §§ 249 ff. BGB	247
2. Beschädigung oder Zerstörung von Kunstgegenständen	248
a) Merkantiler Minderwert bei Kunstgegenständen	248
b) Naturalrestitution durch Ersatzbeschaffung	249
c) Unverhältnismäßigkeit der Naturalrestitution	250
d) Möglichkeit der Naturalrestitution bei Werken der Objektkunst	251
II. Bewertungsstichtag	252
III. Bewertungsziel und Bewertungsvorgaben	253
1. Bewertungsziel	253
2. Bewertungsvorgaben	255
IV. Exkurs: Ersatz von Bewertungskosten	257
V. Zusammenfassung	258

Inhaltsverzeichnis

C. Kunstbewertung im Zivilverfahren	258
I. Vorprozessuale Bewertung der Kunstgegenstände	258
1. Allgemeine zivilverfahrensrechtliche Vorgaben	258
2. Pflichtteilsrecht	259
3. Zugewinnausgleich	261
II. Richterliche Schätzung	262
Fünfter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse	265
A. Grundlagen	265
B. Steuerrecht	266
I. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	266
II. Einkommensteuerrecht	268
III. Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungen statt	269
IV. Tatsächliche Wertermittlung	269
V. Steuerverfahrensrechtliche Bewertungsprobleme	269
C. Zivilrecht	270
I. Erbrecht und Familienrecht	270
II. Schadensrecht	271
III. Kunstbewertung im Zivilverfahren	272
Literaturverzeichnis	273

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.E.	am Ende
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
ALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
ders.	derselbe/dieselbe
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
DS	Der Sachverständige (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ A	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift); bis Jahrgang 67 (1979): Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
EL	Ergänzungslieferung
ErbR	Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis (Zeitschrift)
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
f./ff.	folgende Seite(n)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
h.M.	herrschende Meinung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW S 1	Institut der Wirtschaftsprüfer Standard 1
jM	Juris Monatszeitschrift (Zeitschrift)
KGSG	Gesetz zum Schutz von Kulturgut (Kulturgutschutzgesetz)
LG	Landgericht
LPartG	Gesetz über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartner- schaftsgesetz)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million(en)

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NotZ	Zeitschrift des Deutschen Notarvereins (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
o.A.	ohne Autor
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RErbStG	Reichserbschaftsteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drs.	Reichstagsdrucksache
S.	Seite
s.	siehe
sog.	sogenannt
Stbjb	Steuerberater-Jahrbuch
StudZR	Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft Heidelberg (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZPO	Zivilprozessordnung

