

A large, bold, black 'V' shape is the central graphic element, spanning most of the page. It is composed of two thick, parallel lines that meet at a sharp point at the bottom center. The 'V' is positioned such that its left stem extends towards the bottom left corner and its right stem extends towards the top right corner.

**Der Kunst einen  
Wert zuweisen**  
Symposium  
2017

**IfS:,,**

VAN HAM  
ART PUBLICATIONS

## EDITORISCHE NOTIZ DER HERAUSGEBERIN

Die Reihenfolge der Aufsätze orientiert sich am Ablauf des Symposiums. Da der Diskurs aufgegriffen wird, ergeben sich Ergänzungen. Zu Beginn fächert Dr. Michael Holtz die Lebenssachverhalte auf, die aus rechtlicher und steuerlicher Sicht eine Auseinandersetzung mit dem Geldwert von Kunstgegenständen erfordern und zeigt Gestaltungsmöglichkeiten auf. Mein Beitrag schließt sich mit der Zielsetzung daran an, die praktische Umsetzung einer Bewertung so plastisch darzustellen, dass Betroffene gut vorbereitet ein Gutachten beauftragen und dessen fachliche Qualität selbst beurteilen können. Das geschieht auch durch die Erläuterung der Arbeit von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen. Der Moderator des Symposiums Thorsten Klinkner hat zusammen mit seinem Kollegen Mattheo Dominik Ens einen diskutierten Problembereich aufgegriffen und einen zusätzlichen Beitrag zum Thema Schenkung, Spende und Stiftung von Kunstgegenständen verfasst. Der Aufsatz erklärt die bei Sammlern und Künstlern unterschiedlichen wirtschaftlichen Folgen von Schenkungen und Spenden und fördert einen produktiven Umgang mit der bestehenden Rechtslage. Neben rechtlichen und steuerlichen Anlässen sind Kunstwerke im kaufmännischen Zusammenhang zu bewerten. Den besonderen Bewertungsanlass Versicherung hatte am Veranstaltungstag Maximilian Heidbrink übernommen. Seine Kollegin Alina Sucker macht in ihrem Beitrag die praktische Arbeit einer Kunstversicherung transparent und gibt Antworten auf Fragen, die im Rahmen des Symposiums aufkamen. Da Schäden an Kunstwerken häufig in Verbindung mit Versicherungen liquidiert werden, schließt sich der Beitrag von Dr. Martin Pracher an. Er erweitert das Verständnis für die Arbeit von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen und stellt seine Methode vor, wie die Bewertung von Schäden und Wertminderungen nachvollziehbar und belastbar zu machen ist.

Alle Autoren arbeiten in ihrem Bereich als Spezialisten mit authentischer Begeisterung, kennen und vermitteln Gestaltungsmöglichkeiten und setzen sie effizient für Sammler, Künstler, Galeristen, Erben und andere Akteure des Marktes um. Der kollegiale Austausch im Rahmen der Veranstaltung und die Arbeit an dieser Veröffentlichung sind auch als Vorarbeit für gemeinsame Standards in der Beratung und für Richtlinien der Verwaltung zu lesen.

Sasa Hanten-Schmidt



### **Sasa Hanten-Schmidt**

Die Verfasserin ist Rechtsanwältin und von der IHK zu Köln öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige für Zeitgenössische Bildende Kunst seit 1960 mit Schwerpunkt Europa.

## **WIE WIRD DER KUNST EIN WERT ZUGEWIESEN? ZUR SACHVERSTÄNDIGEN BEWERTUNG VON WERKEN DER BILDENDEN KUNST**

### **Einführung**

Unterschiedliche Lebenssachverhalte legen es nahe, dass einzelnen Werken oder Konvoluten Bildender Kunst ein bestimmter Geldwert zugemessen wird. Ob eine Hausrat- oder Kunstversicherung abgeschlossen werden soll oder ob in Ehe-/Erbverträgen der Wert der vorhandenen Kunst beziffert wird, liegt in der freien Entscheidung der Beteiligten. Wenn eine Erbschaftsteuererklärung, ein Pflichtteilsanspruch, ein Zugewinnausgleich, eine Betriebsentnahme, eine Museumsschenkung oder eine Stiftungseinlage anstehen, besteht diese Wahlmöglichkeit jedoch nicht. Sind andere Güter wie Immobilien, Unternehmen oder Fahrzeuge zu den beschriebenen Anlässen zu bewerten, gibt es ausgestaltete Verfahren, die allgemein bekannt sind. Bei Kulturgütern ist die angezeigte Herangehensweise weitgehend unklar.

Verschiedene Faktoren erschweren die Bewertung von Kulturgütern. Zunächst gibt es einen verbreiteten Widerwillen dagegen, Kunst in Geldwerten zu messen. Bei anderen Gütern, die ebenso emotional aufgeladen sein können, wie etwa das Elternhaus oder das vom Großvater gegründete Familienunternehmen, ist das nicht in dem Maß zu beobachten. Offenbar liegt das an spezifischen Besonderheiten. Sammeln bedeutet, zielgerichtet nach bestimmten Ordnungskriterien eine Vielzahl von gleichartigen Dingen zusammenzutragen (vgl. auch [open-thesaurus.de](https://www.open-thesaurus.de), Suchbegriff „Sammeln“, aufgerufen am 16. August 2017). Bei Werken der Bildenden Kunst ist eine Sammlung naturgemäß unvollständig und die Ordnungskriterien bewegen sich mitunter im Spannungsfeld zwischen offen, unbestimmt, skurril oder banal. Da der Kunstmarkt von großen Schwankungen durch Moden geprägt wird (Gerstenberg, FR 2015, 984, 992; siehe auch Grafik Artnet/FAZ, „Der Kunstmarkt im Vergleich zum Aktienmarkt“, in diesem Buch, 17), ist die Frage

nach dem Geldwert in besonderer Weise geeignet, am Ehrgefühl des Sammlers zu rütteln. Das Sammeln von Kunst schwankt im Ansehen zwischen der Verneigung vor der kulturellen Leistung von Einzelpersonen, dem Brandmarken einer „entgleisten Vorrathaltung“ (Grasskamp, Merkur, Heft 746, 640 ff.) und „übersteigertem Geltungsbedürfnis“ (vgl. Ullrich, „Siegerkunst“, Berlin 2016) gepaart mit „bizarren Formen von Geldvernichtung“ (Martin Zeyn im Deutschlandfunk am 3. Oktober 2016).

Wenn der Nachlass eines Sammlers/Künstlers oder die über die Ehedauer angehäufte Kunst zur Bewertung anstehen, wird versucht, die emotionale Bedeutung in Zahlen auszudrücken. Das heißt, der Wert der Kunst wird subjektiv und sachfremd bestimmt. Das intransparente Geschehen auf dem Kunstmarkt – speziell auf dem nicht gefestigten Markt der Zeitgenössischen Bildenden Kunst – und unzugängliche Interessenlagen kommen erschwerend hinzu. Bei Kunstversicherungen kann subjektiven Momenten mehr Raum eingeräumt werden, da es dort um kaufmännische Vereinbarungen geht, die verhandelbar sind. Immer dann jedoch, wenn fremde/öffentliche Interessen betroffen sind, muss eine von objektivierbaren Kriterien bestimmte Bewertung vorgenommen werden, die einer Überprüfung durch Behörden, Gerichte und gegnerische Parteien standhält.

Die belastbare Bewertung von Einzelwerken oder ganzen Sammlungen scheitert oft schon beim ersten Schritt, und zwar bei der Auswahl der Akteure der Bewertung.

### Wer sollte Kunst einen Wert zuweisen?

Auf die Frage, wer die Bewertung vornehmen soll, werden meist reflexhaft Marktteilnehmer – also Händler, Galeristen und Auktionshäuser – aufgezählt oder es wird auf Herausgeber von Werkverzeichnissen verwiesen. Dabei ist niemand aus diesen Personenkreisen dazu berufen, Bewertungen als den Kernbereich seiner eigenen Tätigkeit zu bezeichnen. Selbst der vereidigte Auktionator schätzt nur zur Vorbereitung des Verkaufs. In seine Überlegungen fließen rechtliche Komponenten nicht ein.

**Der Kunst einen Wert zuzuweisen heißt nicht allein einen Preis bestimmen.** Der Preis ist der Geldbetrag, den ein Käufer für ein Gut konkret bezahlt. Der Wert hingegen wird nach objektivierten Kriterien ermittelt und ist der von besonderen Interessen eines Kaufinteressenten unabhängige Geldbetrag (vgl. Definitionen: Wert- und Kostenbegriffe im Sachverständigenwesen, DS 2016, 76 ff.). Erzielte Preise wie Zuschläge auf Auktionen werden veröffentlicht oder können erfragt werden. **Wertzuweisungen erfolgen jedoch naturgemäß fiktiv.** Bewertungen von Kunst und Antiquitäten erfolgen durch die Mittelung der Chancen auf den einschlägigen Handelsplätzen. Auf Auktionen erzielte Zuschläge bilden nur einen Teilmarkt ab. Herausgeber von Werkverzeichnissen können gegebenenfalls die Echtheit oder Authentizität eines Werkes bestätigen – beides sind wichtige wertbildende Faktoren. Eine belastbare Bewertung gründet jedoch auf vielen weiteren Aspekten. Das führt zu dem Ergebnis, dass durch die Anwendung gesetzlicher Komponenten der zugewiesene Wert regelmäßig drastisch niedriger ist als der mögliche Verkaufserlös. Die häufig gewählte Methode, bei Schenkungen an ein Museum einen Abgleich zwischen dem schlichten Zahlenwert von zwei unterschiedlichen Akteuren vorzunehmen, erscheint nicht als das Mittel der Wahl. Denn zwei halbe Gutachten ergeben nicht ein ganzes.

Fehlt einem Richter im Gerichtsprozess die nötige Fachkenntnis, um eine Frage zu entscheiden, gibt ihm die Zivilprozessordnung (ZPO) in § 404 Abs. 3 folgende Entscheidungshilfe an die Hand:

**Sind für gewisse Arten von Gutachten Sachverständige öffentlich bestellt, so sollen andere Personen nur dann gewählt werden, wenn besondere Umstände es erfordern.**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Grundsatzurteil zur Bewertung von Kunstgegenständen schon 2001 ausgeführt, dass ein Gericht den Sachverhalt fehlerhaft ausforscht, wenn es eigene Kenntnisse annimmt und keinen Sachverständigen beauftragt (BFH vom 6. Juni 2001 – II R 7/98). In der Fortbildung von Richtern wird heute vermehrt die sachgerechte Auswahl von Sachverständigen gelehrt. Die ZPO stellt bewusst auf öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige ab. Denn der Begriff des „Sachverständigen“ ist in Deutschland nicht geschützt. Sachverständiger kann sich entsprechend jeder nennen. Um wirkliche Experten von selbst ernannten abzugrenzen, sieht die deutsche Gesetzgebung die öffentliche Bestellung vor. Die Voraussetzungen zu einer öffentlichen

Bestellung sind anspruchsvoll. Fachlich erfordert sie eine herausragende Qualifikation. Die Fähigkeit, Gutachten nach den formalen Vorgaben der IHK unparteiisch zu erstatten, muss nachgewiesen werden (vgl. Empfehlungen für die Erstellung eines Gutachtens neu gefasst, Informationen IfS, 2/2017, 4/5). Zur besonderen Sachkunde muss Lebens- und Berufserfahrung hinzukommen, sodass eine Erstbestellung selten vor dem 35. Lebensjahr erfolgt. Gerade bei der Bewertung von Kulturgütern fördern Berufs- und Lebenserfahrung den souveränen Umgang mit Provenienzlegenden. Zur persönlichen Eignung gehört es, frei von Vorstrafen und Steuerschulden zu sein. Referenzen – auch von Kollegen – müssen vorgelegt werden, und es muss der Nachweis erbracht werden, dass der Bewerber in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebt. Das heißt, es darf keine Überschuldung bestehen. Aspekte der persönlichen Eignung sind die Unabhängigkeit und die Freiheit von Weisungen. Daher sind Abhängigkeiten vom Kunsthandel nicht immer unbedenklich.

Zur Qualitätssicherung erfolgt die öffentliche Bestellung nach einem aufwendigen Begutachtungsverfahren zeitlich befristet und muss regelmäßig (alle fünf Jahre) erneuert werden. Das bedeutet, dass öffentlich bestellte und vereidigte (ö. b. u. v.) Sachverständige ihren Status wieder verlieren können, wenn ihre Qualifikation nicht mehr den aktuellen Anforderungen entspricht. Die Aufsicht erfolgt, indem Beschwerden nachgegangen wird und speziell bei der anstehenden Wiederbestellung Gutachten eingesehen werden. Daher gehört zum umfangreichen Pflichtenkatalog von ö. b. u. v. Sachverständigen (Sachverständigenverordnung [SVO]) neben Fortbildungs- und Aufbewahrungspflichten auch das Führen eines Dossiers. Im Dossier werden erstattete Gutachten dokumentiert. Ö. b. u. v. Sachverständige haften für ihre Bewertungen und halten eine Vermögensschadenhaftpflichtversicherung vor. Selbst ernannte Sachverständige haften regelmäßig nicht für ihre Auskunft. Gemäß § 203 Abs. 2 Strafgesetzbuch (StGB) haften ö. b. u. v. Sachverständige verschärft hinsichtlich der Geheimhaltungspflichten in Mandantenverhältnissen. In einem diskretionsbedürftigen Markt ist das ein wichtiges Signal (siehe hierzu Sucker, in diesem Buch, 74).

### Wie wird die Bewertung von Kunst passgenau beauftragt?

Ist die Entscheidung gefallen, sich eines ö. b. u. v. Sachverständigen zu bedienen, so stehen im Ergebnis für alle

Arten von Kulturgütern geeignete Gutachter bereit, die über die bundesweiten IHK-Plattformen ([www.svw.ihk.de](http://www.svw.ihk.de)) zu finden sind. Die IHK gibt auch persönlich Auskunft und vermittelt den Kontakt, speziell bei komplexen Fragestellungen. Bei der Auswahl eines bestimmten Gutachters ist auf die Tenorierung zu achten. Tenor ist die präzise Bezeichnung, wofür der Gutachter öffentlich bestellt und vereidigt ist. Gerade im Bereich Kulturgüter sind viele Sachverständige nur für Teilbereiche öffentlich bestellt wie für Schäden oder nur für Gemälde und nicht für andere Medien wie Fotos, Videos und Skulpturen. Die Beschränkung der öffentlichen Bestellung auf einen Teilbereich bedeutet nicht zwingend auch eine (wirtschaftliche) Einschränkung des Begutachtungsspektrums. Soweit fundierte Kenntnisse auch in anderen Bereichen nachweislich vorliegen, dürfen diese mitbegutachtet werden, wenn der Auftraggeber einverstanden ist. Erfordert die Begutachtung allerdings Fachkenntnisse, die über die eigenen Kenntnisse hinausgehen, sollte ein Fachkollege hinzugezogen werden.

Speziell bei der Bewertung größerer Konvolute, die unterschiedliche Medien beinhalten und etwa im Zusammenhang mit Erbschaft, Stiftung/Spende oder Scheidung bewertet werden sollen, muss ein Spezialist ausgewählt werden, der für die Beantwortung aller sich stellenden Fragen bestellt ist. Bisweilen deckt der Tenor eines ö. b. u. v. Sachverständigen nicht alle angesprochenen Bewertungsthemen ab. Optimalerweise übernimmt dann ein ö. b. u. v. Sachverständiger das Hauptgutachten und bedient sich der Hilfe anderer für Teilbereiche, die seine Tenorierung nicht umfasst. Das ist zulässig, wenn dies mit dem Auftraggeber so abgestimmt ist und im Gutachten angegeben wird, wessen fachlicher Hilfe man sich für welchen Teil des Gutachtens bedient hat. Sind die Akteure gefunden, entscheidet für die Brauchbarkeit des Gutachtens die passgenaue Beauftragung.

Unterschiedliche Bewertungsanlässe erfordern die Subsumtion unter einen jeweils anderen Wertbegriff, beziehungsweise Wertbegriffe werden situativ unterschiedlich ausgelegt. **Dem identischen Bewertungsgegenstand wird zu unterschiedlichen Anlässen ein höchst unterschiedlicher Wert beigemessen. Es gibt nicht den Wert an sich, sondern nur den Wert in Verbindung mit dem Bewertungsanlass** (vgl. Schlehe, NJW aktuell 2012, 14). Die gesetzlichen Vorgaben sind dürftig, die Auslegung im Detail ist häufig umstritten. Um ein voll verwertbares Gutachten zu erhalten, lohnt es sich, einige Energie auf eine sachgemäße Beauftragung zu verwenden.

den, statt pauschal eine „Bewertung“ zu beauftragen (vgl. Schlehe, NJW aktuell 2012, 14). Alle Beteiligten wie Steuerberater, Rechtsanwälte und gegebenenfalls die Finanzverwaltung sollten optimalerweise vernetzt sein, um die Beauftragung zu optimieren. Allgemeine Vorbehalte gegen die Finanzverwaltung und die Vorstellung, es existierten Steuertricks, die nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich und bekannt seien, sind dabei unproduktiv. Durch die präzise Bezeichnung des Bewertungsanlasses, des Bewertungszweckes und die genaue Definition des verwendeten Wertbegriffs kann daneben die (spätere) sachfremde Verwendung des Gutachtens eingedämmt werden.

## Die Arbeit des ö. b. u. v. Sachverständigen

Nach der Beauftragung kann die Arbeit des Sachverständigen grundsätzlich ohne Zwischenschritt beginnen.

### Vorarbeiten

Bei der Bewertung einer Einzelarbeit sind die Vorarbeiten überschaubar. Der Sachverständige nimmt die Arbeit in Augenschein und verschafft sich einen Überblick über Erhaltungszustand, Provenienz und andere Bewertungsgrundlagen. Urteilt der ö. b. u. v. Sachverständige auftragsgemäß nur aufgrund der Papierform ohne Ortsbesuch, so muss das im Gutachten angegeben werden. Speziell im Zivilprozess wird auf die Inaugenscheinnahme aus Opportunitätsgründen gelegentlich verzichtet. Echtheit, Maße und Erhaltungszustand werden dann als unstrittig benannt, um Kosten und Zeit zu sparen. Bei der Bewertung von größeren Konvoluten jedoch ist die Vorarbeit des Auftraggebers von entscheidender Bedeutung. Die Aufarbeitung eines Nachlasses etwa übersteigt für gewöhnlich die Ressourcen zum Zeitpunkt des Bewertungsanlasses. **Geeignete Vorarbeiten sind ein aussagekräftiges Inventar und ein geordnetes Depot.** Vorzugsweise ist das Inventar tabellenfähig, also digital zugänglich. Die Erfahrung zeigt, dass die Anschaffung spezieller Inventarisierungsprogramme für Kunstsammlungen selten effizient ist. Ein gutes Inventar lebt von persistenter Datenpflege und profitiert von geringen Hürden bei Updates und Anpassungen an die tatsächlichen eigenen Bedürfnisse. Über längere Zeiträume ist sowohl die Anbieter- als auch die

Verwenderseite selten so leistungsfähig wie gedacht. Die Frustrationstoleranz auf Verwenderseite wird weniger strapaziert mit erschwinglichen Standardlösungen für Datenbanken. Ein gut gepflegtes Inventar mit wenigen Daten (zum Beispiel Künstler, einfache Abbildung, Technik, Maß, Anschaffung und Standort in Haus/Depot) ist nützlicher als das Rudiment eines wissenschaftlichen Museumsarchivs mit der Aufarbeitung der Literatur und dergleichen. Bedenken gegen die Inventarisierung der Kunst, wie die Sorge, gläsern zu werden, sind kontraproduktiv, wenn Sammlungen steueroptimiert vermacht werden sollen. Steuerverschonungen greifen nur, wenn etwa der Sammlungscharakter, die kunsthistorische Bedeutung oder die Haltedauer von Einzelwerken dargelegt werden können. Auch die Risikoprüfung von Versicherungen wird positiv durch gut dokumentierte Bestände beeinflusst (siehe hierzu Sucker, in diesem Buch, 74). Mehrheitlich erscheint als der wahre Grund für ein mangelhaftes Inventar eine ungute Mischung aus Bequemlichkeit und erlittener Enttäuschung durch professionelle Anbieter auf dem Sammlungsbetreuungsmarkt. Bei der Erstellung von Sammlungsinventaren und Werkverzeichnissen lebender Künstler zeigt sich, dass der Prozess der Inventarisierung positive Auswirkungen auf die Beteiligten hat. Das Sammeln von Kunstgegenständen gilt allenfalls als mit der Spieltheorie erklärbar (vgl. Grasskamp, a. a. O., 640). Das Schöpferische des Künstlerstandes ist aber ebenso schwer greifbar. Gleichwohl lehrt die Erfahrung: **Verstehen heißt nicht entzaubern.** Die Beschäftigung mit dem, was ist, und dem, was war, fördert einen produktiven Umgang mit der eigenen Leidenschaft bzw. mit dem eigenen Werk. Diese Effekte setzen eine höchst persönliche Auseinandersetzung voraus. Das vollständige Delegieren der Inventarisierung führt unterdessen oft zu hohen Kosten und geringem Ertrag, da man selbst seine Arbeit respektive seine Sammlung kennt und fehlende Informationen ergänzen und Fehler vermeiden kann. Das Inventar kann die spätere wissenschaftliche Aufarbeitung von Sammlung/Nachlass begünstigen. Fehlt es an einem Inventar, so gibt es Anlässe, zu denen es erstellt werden muss, wie bei der Verpflichtung des Erben gegenüber den Pflichtteilsberechtigten gemäß § 2314 Abs. 1 BGB. Aus der Vorschrift leitet sich auch die Pflicht der Erben ab, den Wert zu ermitteln. Daraus folgt, dass die Erben die Kosten der Wertermittlung zu tragen haben.

Die Minimalanforderung an ein geordnetes Depot bedeutet im Hinblick auf eine Bewertung, dass Arbeiten auffindbar und zugänglich sind.

## Die Bewertung selbst

Die Bewertung des Gutachters beginnt also mit der Wahrnehmung des Auftrages und der Sichtung der Vorarbeiten. Eine Stichprobe, zum Beispiel im Umfang von 5 bis 10 %, ob Arbeiten vorhanden sind und in welchem Zustand sie sich befinden, sichert einen pragmatischen Einstieg in die Bewertung sehr großer Konvolute. Bewertet werden alle Arbeiten (nicht nur die der Stichprobe) sodann aufgrund des Inventars. Stichproben müssen sachgerecht durchgeführt und im Gutachten benannt werden. Einzelne Ausreißer nach oben in einer sonst breit aufgestellten Sammlung sind besonders zu betrachten. Gleiches gilt für Arbeiten, bei denen der Erhaltungszustand über das normale Maß hinausgehend über die merkantilen Aussichten entscheidet. In einer Stichprobe manifestiert sich nicht das Misstrauen des Gutachters gegenüber dem Ersteller des Inventars. Die Stichprobe ist Teil einer professionellen Aufarbeitung des Sachverhaltes und geht nicht gegen die Interessen des Auftraggebers. Gerade bei großen Konvoluten zeigt sich, dass die Probe oft zutage fördert, dass Teile der Sammlung bereits vorverschenkt, in eine Stiftung eingelegt, verkauft oder getauscht wurden. Bei größeren Konvoluten muss also nach „Karteileichen“ geforscht werden, um das Gutachten auf soliden Grund zu stellen.

Bewertungsanlässe wie Scheidung, Tod und Insolvenz treffen die Beteiligten in seelischen Ausnahmesituationen, in denen eine unkritische Übernahme der Beurteilung von Betroffenen nicht angezeigt ist. Zudem sind eine Sammlung oder das Schaffen des Künstlers die Teile des Nachlasses, die deren gesetzliche Erben – also nahe Verwandte – bisweilen bewusst nicht gut kennen. Die psychologische und soziale Struktur von Künstler- und Sammlerfamilien erscheint von außen mitunter als unübersichtliche Gemengelage, die den hochindividuellen Akteuren zu entsprechen scheint. Die Berufserfahrung zeigt jedoch, dass sich Muster erkennen lassen, die sich gleichen. Was und in welchem Umfange konsumiert und produziert wurde, ist von den Beteiligten häufig dem innersten Kreis der Privatsphäre zugerechnet worden. Gerade Kinder sind häufig befremdet, genervt oder gar traumatisiert von der Leidenschaft der Eltern. Allenfalls ist man bereit, sich mit dem in der Kunst verkörperten Geldwert zu befassen, was dann aber nicht ohne Schuldgefühle einhergeht.

**Nobelster Effekt der Arbeit des ö. b. u. v. Sachverständigen kann es sein, zur Versachlichung solcher Gemengelagen beizutragen.**

Der ö. b. u. v. Sachverständige rechnet seine Leistung bei Gerichtsaufträgen nach dem Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (JVEG) ab. Derzeit erhält er im Bereich Kunst und Antiquitäten 75 Euro netto pro Stunde. Die Abrechnung muss transparent sein. Bayerische Obergerichte verlangen sogar eine minutengenaue Abrechnung der einzelnen Zeitabschnitte. Bei privaten Aufträgen werden Honorarvereinbarungen auf Stundensatzbasis und nicht streitwertbezogen getroffen. Dem Auffinden von Kostbarkeiten, die bereits vorverschenkt wurden und nicht Gegenstand der aktuellen Bewertung sein sollen, steht das wirtschaftliche Eigeninteresse des Gutachters also nicht entgegen.

Der Pflichtenkatalog der ö. b. u. v. Sachverständigen sieht vor, dass ein **unparteiisches, gewissenhaftes, transparentes und nachvollziehbares Gutachten** erstellt wird. Entsprechend sehen die Empfehlungen für die Gutachtenerstellung durch ö. b. u. v. Sachverständige vor, dass der Auftrag beziehungsweise der Beweisbeschluss vom Gericht zitiert und sodann der Bewertungsgegenstand dokumentiert wird. Der Bewertungsanlass führt dazu, dass unterschiedliche Wertbegriffe bzw. unterschiedliche Auslegungen der Wertbegriffe anzuwenden sind. Die Qualität eines Gutachtens hängt entscheidend davon ab, dass der einschlägige Wertbegriff eindeutig wird. Auch die Entscheidung, welche Auslegung angewendet wird, muss hierfür thematisiert werden.

## Wertbegriffe und Anlass

Wegen dürftiger gesetzlicher Bestimmungen und uneinheitlicher Anwendung erfolgt hier ein kurzer Aufriss des Spektrums, in dem sich die Auslegungen der Wertbegriffe im Bereich der Kulturgüter bewegen.

### – Vertraglicher Bewertungsanlass Versicherung

Bei der Kunstversicherung ist regelmäßig der Wiederbeschaffungswert zu bestimmen (siehe zur Praxis in der Versicherungswirtschaft ausführlich in diesem Buch, Sucker, 73 f.). Der Wiederbeschaffungswert ist der Betrag, der üblicherweise aufgewendet werden muss, um einen gleichartigen und gleichwertigen Bewertungsgegenstand unter Berücksichtigung des jeweils relevanten Marktes zu erwerben (DS 2016, 76, 81). Für Kulturgüter umfasst das regelmäßig den Auktionszuschlag brutto beziehungsweise den Galerieverkaufspreis inklusive Steuern.

Um Diskussionen zu vermeiden, wird bei Kunstversicherungen gerade bei wertvolleren Arbeiten oft auf vereinbarte Werte zurückgegriffen. Bisweilen führt das zu einer extrem marktfernen Bewertung, die man als Liebhaberwert bezeichnet. Der Liebhaberwert wird von persönlichen und subjektiven Kriterien geprägt, die einzelne Marktteilnehmer einem Bewertungsgegenstand zumessen. Durch solche Kriterien kommt es zu einem disparaten und nicht objektivierbaren Aufschlag auf den Marktwert (DS 2016, 76, 78). Da Liebhaberwerte mitunter in der Regulierung zu Begrenzungen führen, ist bei der prämierelevanten Vereinbarung von überzogenen Werten Vorsicht geboten.

Der Nachteil fester Taxen ist daneben, dass sie regelmäßig überprüft werden müssen, um interessengerecht zu bleiben. Ein gut geführtes Inventar erleichtert die Überprüfung, ob die Werte noch marktgerecht sind. (Zu Schäden an Kulturgütern mit Versicherungsbezug in diesem Buch, Pracher, 81 f.)

– Bewertungsanlässe mit begrenzten Gestaltungsmöglichkeiten

Bei Bewertungsanlässen, die auf gesetzlichen Rechtsverhältnissen beruhen, fußen Wertbestimmungen zumeist auf dem gemeinen Wert des § 9 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG): Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der Preis im Sinne der Vorschrift meint den zu bestimmenden, auf dem freien Markt erzielbaren Preis (Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG Kommentar, § 9 Rn. 11), also den Wert (siehe oben, 31 f.).

Der gemeine Wert wird je nach Bewertungsanlass unterschiedlich ausgelegt bzw. die Anwendung und Auslegung sind im Detail umstritten. Wird die zu beurteilende Kunst nur privat gehandelt – also außerhalb des Handels in sogenannten Freihandverkäufen –, kann die Prüfung abgekürzt werden. Denn ist die Bewertung (...) nicht möglich, da die Künstler keinen aussagekräftigen Markt haben, wird nach sachverständiger Kenntnis gemäß § 162 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) geschätzt. Die Schätzung des Gutachters orientiert sich an dem, was Privatleute untereinander zahlen würden. Diese Figur kann auch entstehen,

wenn sich Bewertungsgegenstände als Fälschungen bzw. als nicht authentisch darstellen. Es verbleiben Dekorationsgegenstände, die als solche geschätzt werden. Wird Kunst jedoch auf dem Kunstmarkt – also in Galerien und auf Auktionen – gehandelt, fächern sich die Ansätze, wie man zu einem Zahlenwert kommt, weit auf.

Wesentlicher Streitpunkt ist, wie mit den Margen des Handels umgegangen werden soll. Zählt als Verkaufserlös im Sinne des Gesetzes das, was der Einlieferer nach Abzug aller Auf- und Abgelder bekommt, oder zählt, was der Ersteigerer bezahlt? Auf den Kunsthandel und Galeriemarkt übertragen stellt sich damit folgende Frage: Ist der Erlös im Sinne des Gesetzes das, was der private Verkäufer vom Galeristen bekommt oder das, was ein Dritter dem Galeristen bezahlt?

## 1. Erbschaft

Innerhalb des Anlasses der Erbschaft muss unterschieden werden zwischen dem Wert für die Erbschaftsteuererklärung und dem Wert zur Berechnung des Pflichtteilsanspruches bzw. der Erbauseinandersetzung. Steuerlich und zivilrechtlich können unterschiedliche Wertansätze zu berücksichtigen sein (vgl. OLG-Report 98, 337 mit zahlreichen Nachweisen; Heuer, NJW 2008, 689 und 690).

### Erbschaftsteuer

Erbschaftsteuerlich ist der gemeine Wert des § 12 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in Verbindung mit § 9 BewG (siehe auch DS 2016, 76, 77) einschlägig. Der gemeine Wert wird gemäß § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (...) bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Die sachverständige Bewertung eines Nachlasses erfolgt nach dem Grad der Verkäuflichkeit der Nachlassgegenstände. Werden Werke über den (Kunst-)Handel vertrieben und nicht durch Freihandverkäufe, wie zuvor in Abgrenzung zu Gegenständen ohne Markt beschrieben, bestimmt sich der gemeine Wert durch den Händlereinkaufspreis respektive den Nettzuschlag in der Auktion (vgl. BFH II R 7/98 vom 6. Juni 2001 BFH/NV 2002, 28; Heuer, DStR 1995, 438 Rössler/Troll, § 110 Anm. 119; Scherer/Lehmann, ZErB 2003, 69). Zusätzlich dürfen Verkaufskosten abgezogen werden wie Transport und Versicherung (vgl. Viskorf, DStZ 2002, 881, 882). Das ist ein Aspekt, der im Gutachten pauschal Berücksichtigung



findet. Erbschaftsteuer muss also nur für die tatsächliche Bereicherung des Erben jenseits möglicher Freibeträge (allgemein und hinzukommend für Hausrat) entrichtet werden (vgl. Heuer, NJW 2008, 689, 690; Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 642). Bei unikatären Objekten wird nach der Vergleichswertmethode verfahren. Beim Vergleichswertverfahren werden die wertbildenden Faktoren wie Format, Sujet, Qualität, Provenienz, Marktfrische, Erhaltungszustand etc. beurteilt und gegen andere Verkäufe und Angebote im Handel oder auf Auktionen abgewogen (vgl. hierzu BFH vom 6. Juni 2001 I II R 7/98; Heuer, NJW 2008, 689 ff.). Bei Auflagen wird der Vergleich im zeitnahen Handel von anderen Objekten der Auflage gesucht. Da Provenienz und Erhaltungszustand auch hier mit in die Bewertung einfließen, ist dennoch mit Umsicht vorzugehen, und erzielte Preise dürfen nicht unkritisch übernommen werden.

Bei Einzelwerken oder kleinen Nachlässen ist die Anwendung dieser Grundsätze zwanglos möglich. Erbschaften zeichnen sich jedoch überwiegend durch den Eigentumsübergang einer Vielzahl von Nachlassgegenständen aus. Uneinigkeit besteht darüber, wie solche Konvolute zu beurteilen sind.

Wegen der Gesamtrechtsnachfolge, die im Erbgang vorliegt, fingiert man, dass alle Nachlassgegenstände zum Zeitpunkt des Erbfallendes auf den Markt geworfen werden (Viskorf, DStZ 2002, 881, 882 mit Nachweisen). Kulturgüter sind kein vordergründig volatiles Vermögen (vgl. Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 642). Die Finanzämter werden in Erbschaftsteuerrichtlinien aufgefordert, unter Berücksichtigung der schwierigen Verwertungsaussichten den Wert vorsichtig zu ermitteln (R B 9.3 ErbStR 2013). Denn anders als andere Nachlassgegenstände ist Kunst allenfalls in der Veräußerung rentabel. Grundgedanke der Veräußerungsfiktion ist, dass der Markt geflutet würde mit der Folge von Marktverzerrung und Preisverfall. Die Anwendung von Paketabschlägen ist ein Ansatz, dieser Überlegung Rechnung zu tragen (vgl. Heuer, NJW 2008, 689, 691).

Ein Paketabschlag im Hinblick auf Kunst wird geprüft, wenn eine Vielzahl von gleichartigen Werken bzw. eine Sammlung (als Sachgesamtheit) zu bewerten ist. Dies führt teilweise zu erheblichen Abschlägen (DS 2016, 76, 81). Dass es Paketabschläge geben soll, ist akzeptiert, auch wenn sie ein Einfallstor für schwerlich objektivierbare Vereinfachungen und Pauschalierungen sind (vgl. kritisch hierzu Viskorf DStZ 2002, 881, 883). Streitig ist jedenfalls, wie Pakete geschnürt werden und wie hoch die Abschläge sein sollen.

## Paketabschläge

Mit Blick auf die Struktur des Konvolutes wird bereits im Vorfeld deutlich, ob die Idee eines möglichen Preisverfalls durch das Konvolut verfangt.

Homogenes Konvolut:

Ein künstlerischer Nachlass ist regelmäßig ein homogenes Konvolut. Kommt eine Vielzahl von Arbeiten eines Künstlers auf den Markt, dann versteht sich eine Verzerrung des Marktes fast von selbst. Beim Nachlass eines Künstlers muss unterschieden werden zwischen dem merkantilen Teil des Werkes und Randaspekten ohne kommerziellen Wert. Das heißt, Werke aus Phasen des Schaffens, die allenfalls für die Genese des Werkes von Bedeutung sind, und unfertige/unsignierte Werke sind gesondert zu betrachten.

Heterogenes Konvolut:

Bei den Nachlässen von Sammlern haben wir es überwiegend mit einer Vielzahl von Werken verschiedener Urheber zu tun. Die Konvolute sind also heterogen und allenfalls geprägt von größeren Binnenkonvoluten. Jedenfalls können Arbeiten ohne Werkcharakter, wie mit Gefälligkeitssignaturen versehene persönliche Souvenirs, aus der Bewertung herausgenommen werden. Nur in sehr seltenen Fällen haben sie merkantilen Wert. In privaten Nachlässen finden sich oft einzelne Spitzenwerke, die sich am Markt behaupten würden. Der überwiegende Bestand ist allerdings irgendwo im Mittelfeld anzusiedeln. Das heißt, neben Spitzenwerken stehen regelmäßig mehr oder weniger disparate, assoziative Einzelarbeiten oder kleine Gruppen. Ausnahmsweise wird zum Beispiel das komplette grafische Werk eines Künstlers zusammengetragen und macht dieses Binnenkonvolut besonders kostbar. Der Normalfall bei Sammlungen Bildender Kunst ist jedoch die Prägung von verschiedenen Binnenkonvoluten wie einer größeren Anzahl eines speziell geförderten oder über längere Zeit begleiteten Künstlers. Bisweilen sind solche Binnenkonvolute extrem redundant. Das bedeutet, die Werke sind so gleichartig, dass der Markt sie nicht zwanglos aufnehmen würde. Manchmal jedoch bilden größere Komplexe eines Künstlers sorgfältig das gesamte Schaffen ab und haben museale Qualität.

Entsprechend wird teilweise vertreten, dass der Nachlass in verschiedene Segmente aufgeteilt werden soll – auf diese Weise würden nur Binnenkonvolute mit Abschlägen versehen (Gerstenberg, FR 2015, 984, 988). Das ergibt aber das skurrile Ergebnis, dass die kluge, kenntnisreiche Sammlung geringere Abschläge oder sogar Zuschläge

bekommen müsste. Ein Sammlungszuschlag kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn eine Sammlung mehr wert ist als die Summe ihrer Teile, zum Beispiel wegen Vollständigkeit oder einer besonders wertbildenden Provenienz (vgl. DS 2016, 76, 81).

Dabei kann es nicht im Sinne der Rechtsgemeinschaft sein, dass redundante, weniger attraktive und unbedeutende Kollektionen besonders privilegiert werden.

Teilweise wird also angenommen, dass zur Veräußerungsfiktion am Stichtag hinzugedacht wird, dass die Kunstsammlung am Stück auf den Markt kommt, also ohne die Möglichkeit, die guten Stücke einzeln zu verwerten. Hier kommt zum Tragen, dass das Erbschaftsteuergesetz (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) von Kunstgegenständen und Sammlungen spricht. Die verschiedenen Begriffe meinen Verschiedenes (so Heuer/von Cube ZEV 2013, 641, 642). Der Vorteil, dass unterschiedliche Arbeiten dieselben Privilegierungen erfahren sollen, wird begründet durch die Klammer der Zugehörigkeit zu einer Sammlung, die als Ganzes zu betrachten sei (Heuer/von Cube, a. a. O.).

Eine Sammlung im Rechtssinne ist eine wirtschaftliche Einheit, geprägt von bestimmten erkennbaren Ordnungskriterien wie Stil, Epoche, Ausdrucksform, Technik. Aber auch die Abwesenheit von objektiven Kriterien wie die Zuordnung zu einer bestimmten Person kann eine Sammlung ausmachen (vgl. Lindenau, ZErB 2015, 245, 248/249 mit Nachweisen).

Entsprechend ist die Anwendung des Begriffes Sammlung wertend und nicht nur beschreibend.

Überraschend ist, dass im Ergebnis der Steuerschuldner selbst diese Wertung vornimmt. Eine Hinterfragung durch eine Behörde, ob vorliegend nicht von kulturell wertlosem Konsum auszugehen ist (vgl. oben „Entgleiste Vorratshaltung“, Grasskamp, a. a. O.), ist jedenfalls nicht bekannt. (Vgl. hierzu Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 643: Die Autoren verweisen auf die deutsche Geschichte, die es nicht vorstellbar mache, dass eine deutsche Behörde erklärt, Kulturgüter seien im öffentlichen Interesse nicht erhaltenswert.)

Obwohl Künstler einen Erwerbsbetrieb hinterlassen und keine Sammlung, die auf Zusammenhalt statt auf Veräußerung angelegt ist, werden die Überlegungen auf Künstlererbnachlässe erstreckt. Der kulturelle Aspekt, der zu einer vorteilhaften Behandlung im Erbschaftsrecht führt, wird allerdings durch das Einkommensteuerrecht aufgehoben, wenn die Kunst aus dem Betriebsvermögen des Künstlers ins Privatvermögen der Erben übertragen wird. Dass der gesamte Nachlass eines Kunstliebhabers an

Kunstgegenständen mit niedrigen Hürden als Sammlung angesehen und privilegiert wird, ist unter den Gesichtspunkten Gleichbehandlung und Steuerdisziplin im Ergebnis sachgerecht. Denn die Berufserfahrung zeigt, dass die Leidenschaft für die Kunst nur in sehr seltenen Fällen in der Bilanz wirtschaftlich vorteilhaft ist. Einzelne Spitzenwerke und einzelne Traumkarrieren täuschen über die tatsächlichen Bedingungen hinweg. Somit wird durch die sehr zurückhaltende Bewertung von Kunstgegenständen im Erbschaftsteuerrecht tatsächlich die wirtschaftliche Realität abgebildet.

Wenn eine Sammlung im Rechtssinne zu bewerten ist, erscheint es als mühsam, angesichts der danach folgenden Paketabschläge/Pauschalierungen/Verschonungen, jeden Kunstgegenstand mit einem Einzelwert zu belegen. Ein belastbares Gutachten leistet das trotzdem, nicht nur, um vollständig und transparent zu sein, sondern auch, um umfassend verwertbar zu bleiben. Denn die Besteller des Gutachtens haben die Möglichkeit, abweichend zu disponieren als bei Auftragserteilung geplant. Wenn sich Erwartungen nicht erfüllen, neue Erkenntnisse sich einstellen oder Verschonungen nicht greifen, die Steuerschuld mit Kunst beglichen werden soll oder die Erbauseinandersetzung als Realteilung stattfinden soll, werden Einzelwerte nützlich.

Egal wie sich der ö. b. u. v. Sachverständige entscheidet, das große Konvolut anzugehen und einen Wert der Kunstgegenstände bzw. einen Sammlungswert zu bestimmen, sein Gedankengang muss nachvollziehbar sein. Denn die rechtlichen Entscheidungen zu treffen, ist nicht an ihm. Er kann sachgerechte Entscheidungen treffen, die dem Einzelfall gerecht werden im Sinne einer marktgerechten Bewertung. Die Verwendung im rechtlichen Zusammenhang obliegt danach anderen, die auf seiner Bewertung mit eigener Urteilskraft aufbauen können sollen.

### **Verschonungen**

Für Kulturgüter sieht das Gesetz in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erbschaftsteuerliche Verschonungen vor (näher hierzu in diesem Buch, Holtz, 25). Es wird unter bestimmten Voraussetzungen eine 60%ige Verschonung oder sogar eine 100%ige Verschonung (Abschlag auf den Wert des begünstigten Gegenstandes) gewährt. Das Erhaltungsinteresse, also die kunsthistorische Bedeutung, das Zugänglichmachen für die Öffentlichkeit und die Unrentabilität (Kosten müssen die Einnahmen übersteigen)

sind für den Wertabschlag von 60 % gefordert. Zur vollen Verschonung (100 %) muss der Steuerpflichtige zusätzlich bereit sein, die Werke dem Denkmalschutz zu unterstellen. Außerdem müssen sich die Gegenstände seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befinden oder im Verzeichnis national wertvollen Kulturguts eingetragen sein. Das Gesetz sieht eine Haltefrist von 10 Jahren vor, sonst fallen die Verschonungen für die Vergangenheit weg.

Der Familienbegriff wird weit ausgelegt. Die Unterstellung unter den Denkmalschutz muss formal eingehalten werden, ist Ländersache und hat im Ergebnis nur deklaratorischen Charakter (vgl. Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 644; Mues in FAZ, 27. August 2016, 15). Der Denkmalschutz ist zunächst nur für immobile Kulturgüter zuständig. Ressourcen, die kunsthistorische Bedeutung von beweglichen Objekten der Zeitgenössischen Bildenden Kunst zu bewerten, sind nicht ersichtlich.

Da ö. b. u. v. Sachverständige je nach Tenorierung zertifiziert sind, Kulturgüter zu bewerten, können sie das Vorliegen der Voraussetzungen der Verschonungsregelungen prüfen.

Der Zahlenwert, der nach Abzug der Verschonungen bei der Erbschaftsteuererklärung angegeben wird, ist dezidiert nicht gleich dem Wert, der bei der Berechnung von Pflichtteilsansprüchen zugrunde gelegt wird.

### **Pflichtteil/Erbaueinandersetzung**

Denn erbschaftsteuerrechtliche Verschonungen können insbesondere dem Pflichtteilsberechtigten nicht entgegengehalten werden. Das heißt, kostbare Sammlungen können zwar erbschaftsteuerrechtlich mit 100 % Verschonung vererbt werden, sind aber im Pflichtteilsrecht wegen ihrer hohen merkantilen Chancen ein Faktor und können zu erheblichen Liquiditätsproblemen führen. Unter Erben spielen Verschonungen ebenso keine Rolle. Erbengemeinschaften sind grundsätzlich auf Auseinandersetzung angelegt. Um die Sammlung zusammenzuhalten, müsste die Erbengemeinschaft auf Dauer ein hohes Maß an Einigkeit erzielen. Im gesetzlichen Erbrecht kann den Erben das Voraus des Ehegatten entgegengehalten werden. Das heißt, dass Kunstgegenstände, soweit sie als angemessener Hausrat des überlebenden Ehegatten angesehen werden können, nicht in die Quote fallen. Welchen Umfang ein angemessener Hausrat insoweit hat, ist im Einzelfall zu entscheiden und hängt vom Lebenszuschnitt der Beteiligten ab. Im Ergebnis wird bei der Wertbestimmung

von Kulturgütern unter Erben und Pflichtteilsberechtigten zugrunde gelegt, dass sie an der tatsächlichen Erbmasse beteiligt werden sollen. Zwischen Erben gilt der Grundsatz der Realteilung. Hier genügt es, einen einheitlichen, zwischen den Parteien unstreitigen Wertekatalog zu haben, nach dem geteilt wird. Sind alle Werke, oder jedenfalls die wertvolleren, in der Versicherungspolice mit Werten belegt, ist die Teilung nach diesen Werten pragmatisch. Sobald es jedoch zu Auszahlungen kommen soll, ist dieser Wert nicht einschlägig. Der Pflichtteil richtet sich unterdessen auf einen Ausgleich in Geld. Hier muss ohne Anwendung der Verschonungen ein Sammlungswert/Nachlasswert bestimmt werden.

### **2. Schenkungswert/Wert der Stiftungseinlage**

Lebzeitige Zuwendungen an Museen oder gemeinnützige Stiftungen können gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 bzw. 17 ErbStG von der Schenkungsteuer befreit sein. Bei Spenden, der Ausstattung einer Stiftung und Zustiftungen an bestehende Stiftungen sind aber auch ertragsteuerliche Vorteile von Bedeutung. Mittelbar „profitiert“ der private Sammler von der steuerlichen Absetzbarkeit der Zuwendung als Sonderausgabe. Wenn die Zuwendung aus einem Betriebsvermögen (zum Beispiel von Künstlern) stammt, liegt die Sache anders. Die Zuwendung stellt dann gleichzeitig eine ertragsteuerpflichtige Entnahme aus dem Betriebsvermögen dar. Für Künstler ergibt sich daher aus dem Stiften oder Schenken eigener Werke dieser günstige Effekt nicht.

Die Interessenlage des Sammlers ist bei der Einlage in eine Stiftung oder der Schenkung an ein Museum genau umgekehrt zum Vererben. Hier zeitigt ein hoher Wert eine hohe Zuwendungsbescheinigung. Die Bewertung im Fall der Stiftungseinlage erfolgt also im Spannungsfeld der (auch) finanziellen Interessen des Stifters und der Steuerdisziplin der Finanzbehörden. (Weiterführend zu diesem Komplex in diesem Buch, Klinkner/Ens, Besonderer Bewertungsanlass Stiftung/Schenkungs/Sachspende, 55 f.)

In Einzelfällen werden die Voraussetzungen einer erfolgreichen Glaubhaftmachung benannt, zum Beispiel mit der Angabe des historischen Anschaffungspreises oder des Preises von vergleichbaren Arbeiten in Galerien. Eine Glaubhaftmachung durch Sachverständigengutachten wurde bisher selten gefordert, jedenfalls nicht im ersten Durchgang. Nur bei offensichtlich exzessiv überzogenen

Wertbestimmungen oder einer Bewertung durch den eigenen Stiftungsvorstand wurden – soweit ersichtlich – bisher ö. b. u. v. Sachverständigengutachten explizit (nach-)gefordert. Wenn ein solches Gutachten verlangt wird, dann fehlt es an der Bestimmung des einschlägigen Bewertungsmaßstabes. Da die Anforderungen an eine ordnungsgemäß gegründete und geführte Stiftung zunehmend steigen, ist damit zu rechnen, dass sich das ändert.

Uneinheitlich gehandhabt wird derzeit, ob der Zuwendende die Händlermarge/Unkosten der Auktion gegen sich gelten lassen muss. Fraglich ist also, ob das Museum/ die Stiftung um den Einkaufspreis oder aber um den voraussichtlichen Erlös beim Verkauf der Sache bereichert ist. Im Grundstückswesen gehören die Vertragskosten (Makler, Notar, Grunderwerbsteuer) nicht zum Verkehrswert. Nimmt man für die Kunst den Auktionszuschlag (also inklusive des Abgeldes des Einlieferers und Steuern) hinzu, so erscheint das zunächst als systemwidrig. Denn durch mehrmaligen Verkauf, der jedes Mal ein Auf- und Abgeld des Auktionators auslöst, wird die Sache selbst nicht kostbarer. Der gewöhnliche Geschäftsverkehr für das vorliegende Wirtschaftsgut Kunstgegenstände, das in Stiftungen eingelegt oder an Museen geschenkt wird, ist jedoch die Veräußerung durch den Handel oder durch die Auktion (vgl. hierzu die parallele Bildung von Versicherungswerten, in diesem Buch, Sucker, 74 f.). Zeitgenössische Kunst hat oftmals noch keinen aussagekräftigen Auktionsmarkt. Hier ist der Handel in Galerien der gewöhnliche Geschäftsverkehr. Der Einkaufspreis der Galerien beim Künstler bewegt sich heute zwischen 50 % und 70 % des späteren Galerieverkaufspreises. In den Richtlinien ErbStR B 9.3 Satz 2 wurde offenbar an die Relevanz der Bewertung in diesem Zusammenhang nicht gedacht. Vorsichtige Bewertungen sind nur vorteilhaft, wenn Steuern zu zahlen sind. Der umgekehrte Fall, wenn der Bürger einen Vorteil von einer optimistischen Bewertung hat, wird nicht diskutiert. Sammler müssten bei jedem Kunstwerk, das sie in einer Galerie gekauft haben, einen Abzug der Händlermarge gegen sich gelten lassen und somit eine Zuwendungsbescheinigung regelmäßig unter Einstand hinnehmen. Es versteht sich von selbst, dass diese Auslegung die Bereitschaft, Kunstgegenstände zuzuwenden, beschränken würde. Da allerdings öffentliche Institutionen geringe oder keine Ankaufsetats haben und 75 % der Bestände in öffentlichen Museen auf private Schenkungen zurückgehen (vgl. Ridler, Privat gesammelt – öffentlich präsentiert: Über den Erfolg eines neuen musealen Trends bei

Kunstsammlungen, Dissertation, Bielefeld 2012, 231) besteht ein hohes öffentliches Interesse daran, den Strom der Schenkungen nicht abreißen zu lassen.

Wird eine Sammlung in eine Stiftung eingelegt, müssten Paketabschlüsse angewendet werden. Die Einlage in eine Stiftung (soweit sie keine Verbrauchsstiftung ist) erfolgt aber gerade nicht, um sie dem Markt zuzuführen, sondern um sie dem Markt zu entziehen. Die Sammlung soll zusammenbleiben. Entsprechend müsste das zu Aufschlägen führen, da der Markt durch Schenkungen an Museen und in Stiftungsvermögen verknappt wird. In einem Gutachten sollte benannt werden, ob die zu bewertende Zuwendung zu einer Marktverknappung führt, um der Finanzverwaltung das Argument an die Hand zu geben. Der ö. b. u. v. Sachverständige kann die noch uneinheitliche Anwendung der Vorschrift nicht auflösen. Derzeit kann eine Verstrickung in diesen Konflikt im Grunde nur gelöst werden, indem die Beauftragung die Ermittlung der Chancen, also die erzielten Preise, benennt.

### 3. Zugewinnausgleich

Die Wertermittlung des Anfangs- und Endvermögens zur Berechnung eines eventuellen Anspruchs auf Zugewinnausgleich am Ende einer Ehe durch Scheidung ist in § 1376 BGB geregelt (ausführlich hierzu in diesem Buch, Holtz, 17). Gesetzliche Vorschriften zur Bewertungsmethode fehlen allerdings. Überwiegend wird angenommen, der volle wirkliche Wert solle in Ansatz gebracht werden. Darunter wird der Verkehrswert verstanden, also der Erlös einer Veräußerung unter Ausnutzung aller Marktchancen. Ob dieser Verkaufserlös um etwaige Kosten und latente Ertragsteuern bereinigt werden soll, ist umstritten. Die Ausnutzung der Marktchancen darf wohl so verstanden werden, dass Paketabschlüsse keine Wirkung haben, denn Ausnutzung aller Marktchancen kann die schrittweise überlegte Verwertung zugrunde legen ohne Not und Eile. Bei Ehescheidung gelten die Regeln des Zivilprozesses, also der Beibringungsgrundsatz. Bei der Fallbearbeitung fällt auf, dass häufig um einzelne Objekte gestritten wird, deren Wert wahrscheinlich gestiegen ist. Objekte, die im Wert gefallen sind, könnten aber gegengerechnet werden. Der Gerichtsgutachter kann darauf nicht hinweisen. Das ist nicht seine Rollenzuweisung. In der Beratung – oder wenn man selbst betroffen ist – sollte aber daran gedacht werden. Da die Bewertungsmethode nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, hängt die Verwertbarkeit des

Gutachtens auch hier davon ab, dass die Beauftragung präzise erfolgt bzw. das Gutachten insoweit transparent verfasst wird.

### Die Bewertung im engeren Sinne

Steht der Wertbegriff fest, muss im engeren Sinne bewertet werden. Das heißt, eine Mittlung der Chancen auf den einschlägigen Märkten wird mithilfe des Vergleichswertverfahrens vorgenommen. In Datenbanken und über einzuholende Informationen auf den für die vorliegenden Kunstgegenstände einschlägigen Marktplätzen werden geeignete Vergleiche gesucht.

Bei Auflagenobjekten werden zeitnahe Verkäufe von anderen Exemplaren der Serie besonders herangezogen. Denkbare Handelsplätze sind regionale, nationale und internationale Auktionshäuser in ihren Niederlassungen und auf ihren Internetplattformen, Galerien zwischen Programmgalerie und Societygalerie, Kunsthandel, Vermittler wie Art Consultants aber mitunter auch Künstlergalerien und eBay (bei vorsichtigem Umgang).

Rechercheergebnisse von Datenbanken erscheinen zunächst als bequemes Mittel, sind allerdings nicht selbst-erklärend. Schon die Eingabe in die Suchmaske impliziert eine Wertung. Je nachdem, nach welchem Zeitraum, in welchem Auktionshaus, welchem Medium und welchem Format des Künstlers man sucht, bekommt man Listen, die mehr oder weniger relevant für die Beantwortung der vorliegenden Frage sind. Eine sachgerechte Auswertung erklärt sowohl die Kriterien der Suche nach Informationen als auch die Gewichtung der Suchergebnisse: Unter welchen Gesichtspunkten sind die gehandelten Arbeiten vergleichbar; sind die Verkäufe zeitnah; gab es Ausreißer nach unten und oben, die außer Betracht bleiben müssen; handelt es sich um hinreichend viele Verkäufe, um aussagekräftig zu sein; wurden Arbeiten in kurzer Zeit häufiger angeboten und sind deshalb liegen geblieben (Fachjargon: „verbrannt“) und so weiter. Bei der Auswertung von Datenbanken muss immer mitbedacht werden, dass grundsätzlich Bewertungen die Inaugenscheinnahme des Bewertungsgegenstandes erfordern. Bei der Auswertung von Auktionsergebnissen findet eine Inaugenscheinnahme der gehandelten Objekte naturgemäß nicht statt. Entsprechend bleibt der Unsicherheitsfaktor der Vergleichbarkeit des Zustandes. Speziell bei (licht-)empfindlichen Arbeiten kann das eine große Rolle spielen. Ist bei dem Bewertungsgegenstand des Gutachtens umgekehrt der Erhaltungszustand als exzellent bekannt und die kon-

servatorische Betreuung vorbildlich, so kann das zu einer erheblich abweichenden Bewertung nach oben führen. Die Veröffentlichung der Auktionsergebnisse folgt nicht ganz einheitlich. Dass erhebliche ergebnisabhängige Auf- und Abgelder für Einlieferer und Ersteigerer zu entrichten sind, die nicht zwingend öffentlich gemacht werden, und zudem eventuell Steuern anfallen, macht die Datenbankrecherche facettenreich. Währungen müssen vereinheitlicht, Schwankungen dabei bedacht werden.

Die Ermittlung der Marktchancen eines Werkes außerhalb von Auktionen erfordert Zugang zu den Akteuren speziell des Kunsthandels und der Galerien. Denn erzielte Preise werden hier nicht veröffentlicht. Selbst auf Kunstmessen, auf denen jedenfalls in Deutschland grundsätzlich die Verpflichtung besteht, Preise auszuweisen, sind diese selten ohne Hürde zu erfahren. Hinzu kommen Unsicherheitsfaktoren wie die Umsatzsteuer, deren Höhe und Anfall oft einzelfallabhängig ist. Ob die geforderten Preise schließlich eine eher lose Verbindung haben zu den tatsächlich erzielten Preisen, ist zu bedenken und je nach Handelsplatz unterschiedlich. Jedenfalls sind Galerien Handelsunternehmen und haben keine Verpflichtung, allgemein, also unabhängig von einer Kaufanfrage, wahrheitsgemäße Auskunft über die Preise ihrer Waren zu geben.

Die Akteure des Kunstmarktes bringen häufig das Bedürfnis, ihre Geschäftsgeheimnisse zu wahren und gleichzeitig langfristig in einem kleinen Markt gedeihlich zusammenzuarbeiten, professionell in Einklang. Gelingt das einmal nicht und die Vergleichswertmethode kann aufgrund des intransparenten Marktes nicht zwanglos angewendet werden, muss der ö. b. u. v. Sachverständige darlegen, wo er Einschränkungen begegnet ist. Um dem Richter, dem Finanzbeamten oder einem anderen Verwerter Gelegenheit zu geben, das Gutachten als Grundlage eigener Überlegung und Entscheidung zu nutzen, müssen solche Details offengelegt werden.

Ein Hinweis darauf, dass der Markt in den letzten Jahren durch eine Artnet-Recherche und durch Einsicht in Preislisten von Galerien geprüft wurde, reicht für ein belastbares Gutachten jedenfalls nicht aus. Vergleichsarbeiten müssen durch Zugänglichmachen der Recherchen überprüfbar dargelegt werden.

Sind die Informationen zusammengetragen, müssen sie nachvollziehbar ausgewertet werden.

Die angewendeten Erfahrungssätze sind offenzulegen und die Wertigkeit der fachlichen Aussagen ist anzugeben. Das bedeutet, dass der Grad der Wahrscheinlichkeit unterschieden werden muss: Handelt es sich um eine

Vermutung, eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit? Fotografien, Tabellen und Schaubilder können zur Verständlichkeit beitragen, müssen aber auch verbalisiert werden und dürfen nicht kommentarlos für sich stehen.

Die Gewichtung der wertbildenden Faktoren Echtheit/ Authentizität, Erhaltungszustand, Format, Sujet, Attraktivität, Relevanz im Werkzusammenhang, Provenienz, Marktfrische etc. erfordert ein hohes Maß an Sachkenntnis und Erfahrung. Denn wie der Bewertungsgegenstand und sein Markt selbst sind die wertbildenden Faktoren weniger objektiv bestimmt als kontextabhängig. Echtheit und Authentizität sind sehr wichtige wertbildende Faktoren und müssen stets mitgeprüft werden, soweit nicht der Auftraggeber die Echtheit und Authentizität vorgibt (dies muss bei den Beurteilungsgrundlagen im Gutachten unbedingt angegeben werden). Im Unterschied zu Kunstgegenständen anderer Epochen wird die Echtheit von zeitgenössischer Kunst aufgrund der verfügbaren Materialien und zugänglichen Techniken sehr selten durch naturwissenschaftliche Methoden widerlegt. Naturwissenschaftliche Methoden können immer nur eine Zuordnung widerlegen, aber keine Zuschreibung vornehmen. Das wird insbesondere relevant bei der Weigerung von lebenden Künstlern, ein Werk, das objektiv echt ist, als von ihrer Hand zu bestätigen. Das geschieht vornehmlich aufgrund sachfremder Erwägungen und wird speziell bei Arbeiten, die direkt aus dem Atelier gekauft wurden und ohne weitere Belege sind, zum Problem. Der Preisvorteil beim Einkauf durch Umgehung des Handels verkehrt sich in diesem Fall. Denn Arbeiten, die vom Künstler oder seinem Nachlass nicht autorisiert werden, sind faktisch nicht handelbar. Echtheit und Provenienz stehen in einer inneren Verbindung. Die lückenlose Provenienz untermauert die Echtheit, und je nach Klasse der Provenienzkette beeinflusst sie den Wert erheblich. Vorteilhaft sind hier der Handelsplatz, vorzugsweise eine renommierte Galerie, bekannte Voreigentümer wie Sammlungen mit klangvollem Namen und schließlich die Teilnahme an Ausstellungen. Hinzu treten die Abbildung und Besprechung in Publikationen wie dem Werkverzeichnis oder Ausstellungskatalogen. Authentizität bedeutet, dass die Arbeit in der vorliegenden Form der Urheberschaft des Künstlers entspricht. Veränderungen des Charakters von Kunstgegenständen durch Restaurierungen, Aufhängungen, Montagen, Beschneidungen, Ergänzungen etc. begrenzen die Authentizität. Ein Siebdruck von Warhol bleibt zwar echt in dem

Sinn, dass das Material aus dem Atelier stammt. Wird so ein Druck aber von fremder Hand aufgezogen und mit Lack überzogen, um daraus eine Leinwand zu machen, ist das Ergebnis kein authentisches Bildwerk von Warhol, sondern ein Artefakt, das als Bestandteil des Gesamtwerkes des Künstlers keinen merkantilen Wert (mehr) hat.

Da der Markt durch die Recherchemöglichkeiten des Internets an mancher Stelle transparenter geworden ist, beobachten die Fahnder der Ermittlungsbehörden wie René Allonge (LKA Berlin) und Dieter Sölch (LKA Bayern in München), dass für den Absatz von gefälschten Arbeiten zunehmend die Versicherungswirtschaft als Trittbrett genutzt wird. Arbeiten, die nicht echt oder nicht authentisch sind, werden zunächst (vorzugsweise zu vereinbarten Taxen) versichert und erleiden dann einen Schaden. Wegen der komfortablen Bedingungen der Allgefahrenversicherung, vor allem der Cash Option (hierzu ausführlich der Beitrag von Sucker, in diesem Buch, 78) gelingt es häufig, den Blick ausschließlich auf den Schaden zu lenken und eine im Ergebnis wertlose Arbeit an die Versicherung gleichsam zu verkaufen. Entsprechend ist bei der sachverständigen Bewertung von Kunstgegenständen Vorsicht geboten, wenn Echtheit und Authentizität vorgegeben sind. Der ö. b. u. v. Sachverständige ist hier besonders in seinem unabhängigen und Recht und Gesetz verpflichteten Urteil gefragt und muss den Vortrag der Auftraggeber kritisch würdigen.

Restaurierungen sind im Zusammenhang mit der Authentizität, siehe wie zuvor am Beispiel Warhols, zu berücksichtigen. Nicht jede Restaurierung führt zu einem merkantilen Minderwert. Trotz technisch perfekter Restaurierung kann es für den (einschlägigen) Markt jedoch ein Makel sein, dass die Arbeit überhaupt angefasst wurde. Da die Rechtsordnung nicht jeden denkbaren Schaden kompensiert, ist dieser Aspekt restriktiv zu handhaben. Eine besonders gelungene Restaurierung, die einhergeht mit einem frischeren Eindruck der Arbeit, kann hingegen unter dem Gesichtspunkt der Authentizität kritisch gesehen werden. Die fachlichen Standards der Restauratoren im Wandel der Zeit sind hier zu beachten. (Zu diesem Komplex weiterführend Pracher, in diesem Buch, 85 f.) Der Erhaltungszustand ist stets auch im Werkzusammenhang zu bewerten. Mitunter sind knitttrige Papiere, Kaffeeflecken und Fußabdrücke werkimmanent bzw. werden mit dem Ausdruck „Ateliercharakter“ als dazugehörend gefasst. Bei anderen künstlerischen Positionen, bei denen die explizite Abwesenheit der schaffenden Hand eine

Rolle spielt, wie etwa bei Hanne Darboven, sind schon kleine Beschädigungen wertmindernd. Innerhalb eines künstlerischen Werkes kann das je nach Werkgruppe unterschiedlich zu bewerten sein. Bei manchen Papierarbeiten von Günther Förg ist der Abdruck der Kaffeetasse auf der Arbeit geradezu Mal- und Gestaltungsmittel. Ein Fotoabzug desselben Künstlers mit Kaffeefleck wäre wahrscheinlich ein Totalschaden. Die fachliche Übersicht des Sachverständigen über das künstlerische Werk und dessen Marktumfeld sind hier entscheidend.

Auch die Einordnung der Technik, der Größe und der Relevanz im Werk des Künstlers erfordern Fingerspitzengefühl und Sachkenntnis. Was aus der Mitte des merkantilen Werkes eines Künstlers gegriffen oder bloß Nebenwerk ist, muss erkannt werden. Ob etwa ein besonders großes Format schwer handelbar ist oder museal und je nach Anschauung mehr oder weniger kostbar ist, muss bestimmt werden. Bei zeitgenössischer Kunst kommt es häufiger vor, dass Künstler auf der einen Seite in Auktionen (noch) keine Rolle spielen, gleichzeitig aber zu sehr hohen Preisen in Galerien gehandelt werden. Empathisch und gleichzeitig unangesteckt von der Hysterie des Marktes sollte die Sicht des ö. b. u. v. Sachverständigen die unterschiedlichen Marktplätze in ein vertretbares Ergebnis zusammenführen.

Zur nachvollziehbaren sachverständigen Würdigung gehört neben der Vereinheitlichung von Währungen die Angleichung von Maßeinheiten und von brutto und netto. Das Ausweisen von Umsatzsteuern, Auf- und Abgeltern etc. ist fehleranfällig und mitunter nur näherungsweise möglich.

### Fazit

Am Ende bleibt festzuhalten, dass die Bewertung von Kunstgegenständen erschwert wird durch das weitreichende Schweigen des Gesetzgebers. In der Folge sind die Anforderungen, die Finanzbehörden und Gerichte an Bewertungen und Glaubhaftmachungen stellen, uneinheitlich. Aufgrund der steigenden Relevanz (Stichworte: Stiftungsgründungsboom, Erbgeneration, steigende Bereitschaft, an öffentliche Institutionen Kunst zu verschenken) ist in den Behörden jedoch zunehmend ein Gespür für die Materie und eine wachsende Souveränität im Umgang damit zu beobachten. Die Auslegung der dürftigen gesetzlichen Vorgaben in den Behörden erscheint als bürgerorientiert in dem Sinn, dass speziell im Erbschaftsteuerzusammenhang eine nüchterne Sicht auf Sammler

vorherrscht. Sammeln wird weit überwiegend näher an der bizarren Kapitalvernichtung (siehe oben) und der privaten Schrulle verortet, als dass eine erfolgreiche Flucht in die Sachwerte vermutet wird. Ängste, dass speziell in den Finanzverwaltungen Vorbehalte gegen „die reichen Sammler“ bestünden, die mit Übelwollen und Sozialneid zu erklären seien, werden gelegentlich – offensichtlich interessengeleitet – geschürt. In der Berufspraxis finden sich dafür keine Belege.

Gesetzliche oder höchstrichterliche umfassende Klarstellungen sind nicht zu erwarten. Vereinheitlichungen im Anwendungsalltag können durch Bezugnahme auf Dossiers wie die Wert- und Kostenbegriffe im Sachverständigenwesen (DS 2016, a. a. O.) und noch zu erstellende Handlungsmaximen erreicht werden. Veranstaltungen wie das Symposium „Der Kunst einen Wert zuweisen“ arbeiten auf solche Handreichungen hin.

Für die Umsetzung von Bewertungsgutachten nach der Einigung über die Anwendung des einschlägigen Wertbegriffs stehen insbesondere unabhängige ö. b. u. v. Sachverständige bereit.

Eine sachgerechte Bearbeitung auch von ambitionierten Aufträgen wie der Bewertung größerer Nachlässe oder anderer umfangreicher Konvolute ist so gewährleistet. Im Hinblick auf Schenkungen an Museen lässt sich im Nachgang der Beltracchi-Affäre und einem Generationswechsel in den Direktionen beobachten, dass die Achtsamkeit im Hinblick auf die Dokumentation des Wertes einer Schenkung gestiegen ist. Da Sammler immer häufiger bei ganz unterschiedlichen Galeristen kaufen, gibt es seltener die Struktur des Hausgaleristen, der sich auch für Nebenaspekte des Sammelns zuständig fühlt und Bewertungen erstellt. Sammlungen werden zunehmend nach internationalem Vorbild professionell betreut, sodass Fragen der Versicherung, Dokumentation und Zukunftsausrichtung bearbeitet werden und eine sachgerechte Bewertung mit sich bringen. In der Richterfortbildung gibt es mittlerweile Kurse für die sinnvolle Auswahl von Sachverständigen.

Entsprechend ist schon zu beobachten und künftig zu erwarten, dass die objektive und unparteiische Bewertung von Kulturgütern ein Thema zunehmender Relevanz ist und entsprechend die Nachfrage nach der Leistung von ö. b. u. v. Sachverständigen steigt.

Eine allgemeine Versachlichung bei der Klärung der rechtlichen und wirtschaftlichen Fragen um die Kunst möge damit einhergehen, sodass sich die Freude am Umgang mit der Kunst selbst frei entfalten kann.