

Arne Joachim Hammerich

# Kunstförderung durch das Steuerrecht



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 30

unterstützt durch



Arne Joachim Hammerich

# Kunstförderung durch das Steuerrecht



Nomos

DIKE 

facultas 

**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., 2019

ISBN 978-3-8487-6136-4 (Print)

ISBN 978-3-7489-0259-1 (ePDF)

ISBN 978-3-03891-164-7 (Dike Verlag, Zürich/St. Gallen)

ISBN 978-3-7089-1951-5 (facultas Verlag, Wien)

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

*In Erinnerung an  
Margot Dorothea Hammerich  
1918–2000*



## Vorwort

Anlass dieser Arbeit war eine praktische Steuerfrage eines Künstlers aus dem Bereich der Digitalfotografie. Bei dem erfahrenen Leser erzeugt diese kurze Beschreibung bereits eine Vielzahl an steuerbezogenen Assoziationen und Fragestellungen: Handelte es sich um „Kunst“ im steuerlichen Sinne? Ging es um die Qualifizierung der „künstlerischen Tätigkeit“ als freier Beruf? War die Gewerbesteuerpflicht fraglich? Sollte eine Fotografie verschenkt werden und der erbschaftsteuerliche Wertansatz war unklar? Stand der anzusetzende Umsatzsteuersatz infrage?

Es war tatsächlich ein Fall aus dem Bereich der umsatzsteuerlichen Vergünstigung – darüber hinaus der Ausgangspunkt dieser Arbeit. Bei der fallbezogenen Recherche stellte sich neben den oben angerissenen Aspekten die grundsätzliche Frage, ob und wie das Steuerrecht Kunst fördert. Ziel der Arbeit ist es, die steuerliche Kunstförderung in ihrer gesamten Breite zu untersuchen und systematisch darzustellen. Das Ergebnis darf vorweggenommen werden: das Steuerrecht steht der Kunst zu Recht wohlwollend gegenüber!

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2019 von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn als Dissertation angenommen. Die Literatur und Rechtsprechung befindet sich überwiegend auf dem Stand Dezember 2018, relevante Veröffentlichungen wurden bis August 2019 berücksichtigt.

Ich danke vor allen anderen meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Rainer Hüttemann, für die Betreuung und Ermöglichung dieser Arbeit. Die Freiheit der eigenen Themenfindung und -gestaltung sowie die genauen und kritischen Fragen haben diese Arbeit maßgeblich geprägt. Herrn Professor Dr. Matthias Weller danke ich sehr für die Erstellung des Zweitgutachtens. Ihm gilt neben den übrigen Herausgebern auch mein großer Dank für die Aufnahme in diese Schriftenreihe.

Dafür, dass ich mit dem oben angerissenen praktischen Fall sowie dem Steuerrecht insgesamt überhaupt in Berührung kam und das Projekt schließlich realisieren konnte, danke ich der Buschmann Partnerschaft mbB in Hamburg. Für die sorgfältige Durchsicht der Arbeit und fachliche Diskussionen danke ich Herrn Rechtsanwalt David John.

Mein großer persönlicher Dank gilt meiner Mutter, Frau Maren Hammerich. Sie hat sich nicht nur mit großer Sorgfalt dem Manuskript dieser

## *Vorwort*

Arbeit gewidmet, sondern mich vor allem in jeder Lebenslage unterstützt und begleitet. Ihre Ratschläge und ihre Erziehung sind es, die den Grundstein für ein glückliches Leben legten.

Der größte Glücksfall während der Erstellung dieser Arbeit war es, dass ich meine Lebensgefährtin, Frau Julia Catherina Bräuer, kennenlernte. Sie musste allerdings auch den größten Preis zahlen – sie erlebte jede Laune, jede Fragestellung, jedes Zweifeln und hat diese Arbeit unzählige Male gelesen. Dafür danke ich Dir, liebe Julia, von Herzen. Vor allem danke ich Dir aber dafür, dass Du jeden Tag meines Lebens bereicherst und wir uns gefunden haben.

Ich widme diese Arbeit der Erinnerung an meine verstorbene Großmutter, Frau Margot Dorothea Hammerich. Sie hat früh meinen Sinn für Ästhetik, für Großzügigkeit und Höflichkeit geprägt und ist für mich stets eine unsichtbare Leitlinie im Leben geblieben.

Hamburg, im August 2019

*Dr. Arne Joachim Hammerich*

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Einführung	21
A. Kunst und Recht	21
B. Umfang und Methodik der Betrachtung	23
I. Begriffsbildung	24
II. Das übergeordnete positive Recht als Rahmen	24
III. Systematisierung des geltenden Rechts	25
IV. Synergien der Ansätze, Durchbrechung der Methode und Konkretisierung des Untersuchungsgegenstandes	25
C. Gang der Untersuchung	26
Teil 1 – Die Definition der Kunstförderung durch das Steuerrecht	27
A. Die systematische Stellung der steuerlichen Fördernorm	29
I. Förderung bedeutet Unterstützung	30
II. Das Verhältnis der steuerlichen Förderung zu anderen Klassifikationen	31
1. Die Fördernorm als Sozialzwecknorm	31
2. Die Fördernorm als Lenkungsnorm	32
3. Die Fördernorm als Steuervergünstigung	34
4. Die Fördernorm als Subvention	37
a) Subventionsbegriff nach dem Subventionsbericht	37
b) Subvention als Begriff außerhalb des Subventionsberichts	38
c) Die Fördernorm als Steuersubvention	38
III. Die Fördernorm als Abweichung von der Regelbesteuerung zu Gunsten eines Drittinteresses	40
B. Zwischenergebnis	41
Teil 2 – Die verfassungs- und europarechtlichen Rahmenbedingungen für die steuerliche Förderung von Kunst	43

A. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit kunstfördernder Steuernormen	43
I. Fördernormen als Steuer im Sinne der Verfassung	43
1. Fördernormen als Bestandteil des jeweiligen Fachrechts	47
2. Förderung als Bestandteil des Steuerrechts	47
3. Einschränkung	48
4. Zwischenergebnis	49
II. Prüfungsmaßstab	49
III. Kompetenz des Bundesgesetzgebers	50
1. Widerspruchsfreie Kompetenzausübung nach der Rechtsprechung	51
2. Die Kompetenzdiskussion in der Literatur	54
a) Lehre von der Doppelkompetenz	55
b) Maßgeblichkeit der Steuerkompetenz	55
c) Übergreifensintensität	56
(1) Kontinuität der Gesetzgebungskompetenz	58
(2) Regelungsschwerpunkt	60
(3) Planmäßiger Einfluss	60
(4) Ergebnis	61
3. Beurteilung	62
IV. Materiellrechtliche Anforderungen	64
1. Maßstab der materiellen Verfassungsmäßigkeit	64
a) Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifische Ausprägung des Gleichheitssatzes	65
b) Folgerichtigkeitsgebot als Terminologie einer konsequent leistungsfähigkeitsbezogenen Besteuerung	70
2. Rechtfertigungsmaßstab der Ungleichbehandlung	73
a) Maßstab des Bundesverfassungsgerichts	73
b) Maßstab der Verhältnismäßigkeit	75
c) Stellungnahme	76
d) Das Gemeinwohl als Rechtfertigungsmaßstab	78
3. Kunst als Gemeinwohlzweck	79
a) Die Wirkung der Kunstfreiheit aus Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG	79
(1) Die abwehrrechtliche Dimension	79
(2) Werkbereich der Kunst	80
(3) Wirkungsbereich der Kunst	81
(4) Kritik an sachbereichsspezifischen Differenzierungen	81

b) Das Kulturstaatsgebot	82
V. Zwischenergebnis	87
B. Steuerliche Kunstförderung und Europarecht	87
I. Die positive Integration im Bereich indirekter Steuern	88
1. Die unionsrechtlich determinierten Umsatzsteuerbefreiungen	90
2. Der Umsatzsteuersatz als beschränktes Gestaltungsmittel des nationalen Gesetzgebers	92
3. Die Folgen richtlinienwidriger Gesetzgebung	94
II. Negative Integration für direkte Steuern	94
1. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	95
2. Der Schutzbereich der Grundfreiheiten	98
a) Warenverkehrsfreiheit	99
b) Arbeitnehmerfreizügigkeit	100
c) Niederlassungsfreiheit	101
d) Dienstleistungsfreiheit	102
e) Kapitalverkehrsfreiheit	103
3. Rechtfertigungsgründe	103
a) Geschriebene Rechtfertigungsgründe	104
b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe nach der Rechtsprechung des EuGH	105
4. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten	107
III. Europarechtswidrige Beihilfen	108
1. Das Beihilfeverbot aus Art. 107 AEUV	108
a) Anwendbarkeit von Art. 107 f. AEUV auf die Kulturförderung	109
b) Vorteil für Unternehmen	110
c) Gewährung aus staatlichen Mitteln und auf staatliche Veranlassung hin	115
d) Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels	115
2. Ausgleich als Gegenleistung für Erfüllung gesamtwirtschaftlicher Verpflichtungen	117
3. Mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen	118
a) Förderung der Kultur	119
(1) Das Erfordernis einer spezifischen Kulturförderung	120
(2) Ausgleich von Marktversagen als Indikator einer verhältnismäßigen Regelung	121

(3) Keine Beeinträchtigung der Handels- und Wettbewerbsbedingungen	122
b) Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse	123
4. Beihilfenkontrolle	124
IV. Zwischenergebnis	125
C. Zusammenfassung der Ergebnisse	126
Teil 3 – Kunst als Rechtsbegriff im Verfassungs- und Steuerrecht	129
A. Der verfassungsrechtliche Kunstbegriff	129
I. Das Grundproblem	130
II. Definitionsverbot oder -gebot?	130
III. Künstlerisches Selbstverständnis	131
IV. Bestimmung anhand externer Autoritäten	132
V. Negative Abgrenzung	133
VI. Formaler Kunstbegriff	134
VII. Materieller Kunstbegriff	134
VIII. Offener Kunstbegriff	137
IX. Ergebnis	138
B. Der steuerrechtliche Kunstbegriff	139
I. „Kunst“ als Begriff in steuerrechtlichen Tatbeständen	141
1. „Kunst“ im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts	141
2. „Kunst“ im Sinne von § 3 Nr. 11 EStG	143
3. Zwischenergebnis	146
II. Die „künstlerische Tätigkeit“	146
1. Das Verhältnis zum Begriff der „Kunst“	147
2. Definition der „künstlerischen Tätigkeit“	148
a) Definition durch die Rechtsprechung	149
(1) Unmittelbarkeit	151
(2) Persönliche Begabung	151
(3) Künstlerische Entfaltung	152
(4) Abstraktionsgrad	152
(5) Aussagewert	152
(6) Eigene Tätigkeit	153
(7) Schlussfolgerung	153
b) Definition durch das Schrifttum	154
c) Stellungnahme	155
III. Der „Künstler“ im Umsatzsteuerrecht	158

IV. „Kunstgegenstände“	160
1. „Kunstgegenstände“ im Sinne des ErbStG	160
2. „Kunstgegenstände“ im Sinne von § 10g EStG	163
3. „Kunstgegenstände“ im Sinne von § 224a AO	163
4. „Kunstgegenstände“ im Sinne der Lfd. Nr. 53 der Anlage 2 zum UStG	165
5. Zwischenergebnis	166
V. Der steuerrechtliche Kunstbegriff	166
Teil 4 – Die Förderung der Kunst	169
A. Problem und Potential einer steuerlichen Förderung der Kunst	169
I. Staatliche Kunstförderung	170
1. Historische Lehren	170
2. Heutige Relevanz staatlicher Kunstförderung	173
II. Steuerliche Förderungen	176
1. Grundsätzliche Kritik	177
a) Unübersichtlichkeit des Steuersystems	177
b) Die Ökonomisierung des Rechts als Weg in den Freiheitsverlust	179
c) Die Unbeherrschbarkeit der steuerlichen Förderung	180
2. Kritik an Förderungsarten de lege lata	183
a) Die Steuerprogression als Gleichheitsproblem	184
b) Mangelnde Sachkenntnis bei Steuerbehörden	186
3. Zwischenergebnis	187
B. Die äußere und innere Systematisierung kunstfördernder Steuernormen	188
I. Die Regelbesteuerung als Grundlage der Identifikation einer Fördernorm	189
1. Das Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator	190
a) Die subjektive Leistungsfähigkeit als Maßstab der Einkommensteuer	191
b) Die objektive Leistungsfähigkeit als Maßstab der Körperschaftsteuer	193
c) Die objektivierte Leistungsfähigkeit als Maßstab der Gewerbsteuer	194
d) Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Transfereinkommensteuer	197
2. Der Konsum als Leistungsfähigkeitsindikator	198
a) Umsatzsteuer	199

b) Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern	200
3. Das Vermögen als Leistungsfähigkeitsindikator	200
4. Zusammenfassung	201
II. Die Art und Weise der Förderung	202
1. Zielsetzung	202
2. Wirkungsfeld der Förderung	203
3. Adressat der Förderung	204
C. Systematik der kunstfördernden Normen	204
I. Förderung des Mäzenatentums	205
1. § 52 AO als Generalklausel des Gemeinnützigkeitsrechts	205
2. Die Körperschaftsteuerbefreiung der gemeinnützigen Körperschaften	206
a) Die Leistungsfähigkeit gemeinnütziger Körperschaften	207
b) Die Befreiung von der Körperschaftsteuer für gemeinnützige Körperschaften	208
c) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als kunstfördernde Norm	210
3. § 3 Nr. 6 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG als Parallelnormen zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	210
4. Die steuerliche Behandlung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an kunstfördernde Körperschaften	211
5. Steuerliche Behandlung von unentgeltlichen Zuwendungen an kunstfördernde Körperschaften	213
6. Zuwendungen zum Zwecke der Kunstförderung	215
7. Der Leistungsverkehr mit kunstfördernden Körperschaften	215
8. Fazit	218
II. Die Förderung des Künstlers als Förderungsziel	219
1. Die Förderung der nebenberuflichen Künstler	219
2. Der Ehrensold für verdiente Künstler	222
3. Stipendien für die Künstlerbildung	224
4. Die Teilnahme an künstlerischen Veranstaltungen	225
5. Fazit	226
III. Die steuerliche Förderung zur Erhaltung von Kunstgegenständen	227
1. Die unentgeltliche Zuwendung von erhaltenswerten Kunstwerken, insbesondere unter Berücksichtigung des Kulturgüterschutzgesetzes	227
a) Vollständige Steuerfreiheit aufgrund eines gesteigerten Erhaltungswillens	229

b) Vollständige Steuerfreiheit durch erhöhtes öffentliches Interesse	229
(1) Die Eintragung in ein Verzeichnis wertvollen Kulturguts nach dem KGSG	230
(2) Anspruch auf Eintragung	233
(3) Rechtsmittel des Eigentümers	235
(4) Die Eintragung als Grundlagenbescheid und dessen Bindungswirkung	237
c) Einordnung der erbschaftsteuerlichen Befreiung	239
2. Die Erhaltungsaufwendungen für Kunstgegenstände als Sonderausgaben	240
3. Die Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlungs statt	242
4. Fazit	245
IV. Die steuerliche Förderung des Zugangs zur Kunst	245
1. Die Steuerfreiheit kulturbezogener Umsätze	245
2. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz anstelle einer Steuerfreiheit	250
3. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Kunsterwerben	251
4. Fazit	253
V. Kunstbezogene Normen ohne Förderungscharakter	253
1. Die Besteuerungsgrenze für gemeinnützige Körperschaften als scheinbare Fördernorm	253
2. Beihilfen zur Förderung der Kunst	256
3. Die steuerliche Behandlung von Zuschüssen zur Künstlersozialkasse	257
4. Die künstlerische Tätigkeit als freier Beruf	258
5. Die Überlassung von Urheberrechten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	258
6. Die Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände	259
VI. Fazit	261
D. Alternative Möglichkeiten der Förderung, aktuelle Entwicklungen und Gesamtbewertung	263
I. Die Förderung der Kunst im 21. Jahrhundert	263
II. Die Art und Weise der Förderung	265
1. Tax credits	265
2. Ausnahmen vom tariflichen Jährlichkeitsprinzip	267
III. Weniger ist mehr	269
IV. Aktuelle Entwicklungen insbesondere zur Vermögensteuer	270
V. Das Steuerrecht steht der Kunst wohlwollend gegenüber	272

*Inhaltsverzeichnis*

Teil 5 – Zusammenfassung der Ergebnisse 275

Literaturverzeichnis 279

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der EU
a.F.	alte(r) Fassung
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BayVBL	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Beihefter zu DStR	Beihefter zu Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH-PR	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BRZ	Zeitschrift für Beihilfenrecht (Zeitschrift)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

## Abkürzungsverzeichnis

BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
dass.	dasselbe
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
d.h.	das heißt
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. / Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
ErbStB	Der Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStAL	European State Aid Law Quaterly (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Zeitschrift Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f. / ff.	Folgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau / Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GA	Generalanwalt / Generalanwältin am Europäischen Gerichtshof
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Hrsg.	Herausgeber
ifst	Institut Finanzen und Steuern e.V.
IStr	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit

JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KomE	Kommission der Europäischen Gemeinschaft, Entscheidung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KultgSchG	Gesetz zum Schutz deutschen Kulturguts gegen Abwanderung
KUR	Kunstrecht und Urheberrecht (Zeitschrift)
KGSG	Gesetz zum Schutz von Kulturgut (Kulturgutschutzgesetz)
KSVG	Künstlersozialversicherungsgesetz
KSzW	Kölnner Schriften zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
N.N.	Nomen nominandum (nicht bekannter Autor)
NordÖR	Zeitschrift für öffentliches Recht in Norddeutschland
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PFB	Praxis Freiberufler-Beratung (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RE	Runderlass
RFG	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Satz/Seite
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes

## *Abkürzungsverzeichnis*

StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StEK	Steuer-Erlass-Kartei
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
St. Rspr.	Ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
u.a.	und andere
UAbs	Unterabsatz
UFITA	Archiv für Urheber- und Medienrecht (Zeitschrift)
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	vom/von
Verfg.	Verfügung
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkungen
VStG	Vermögenssteuergesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (Zeitschrift)
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht

# Einführung

## A. Kunst und Recht

„Die Begegnung von Kunst und Recht gehört selten zu den Sternstunden beider Disziplinen.“<sup>1</sup> Mit dieser Feststellung beginnen Beiträge über das Verhältnis von Recht und Kunst, insbesondere wenn es sich um das Verhältnis von Kunst und Steuerrecht handelt.<sup>2</sup>

Dieser Einstieg bietet sich aus verschiedenen Gründen an: der Leser erwartet einen Beitrag über das als *trocken* geltende Steuerrecht und wird zu seiner Überraschung von einer gefälligen Metapher empfangen. Die inhaltlichen Weichen werden gestellt, beschreibt diese Einleitung doch die grundsätzliche und gegenseitige Aversion der Fachbereiche als unbestreitbare Tatsache. Der geneigte Leser findet in den Sätzen allerdings eine Spur Ironie, da sich der Steuerjurist für die Schaffung des Bildes bei Stefan Zweig<sup>3</sup> und gerade nicht beim BFH oder der einschlägigen Fachliteratur bedient. Die vordergründige Eindeutigkeit dieser Feststellung wird durch die literarische Entleihung auf den zweiten Blick infrage gestellt, führt der Urheber doch eben die als so unterschiedlich dargestellten Disziplinen zusammen.

Eben dieser zweite Blick auf das positive Verhältnis von Kunst und Steuerrecht ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

Für die Erarbeitung dieses Blickwinkels ist zunächst die Eigengesetzlichkeit der Kunst anzuerkennen.<sup>4</sup> Kunst gehört zur menschlichen Sphäre des Geistig-Schöpferischen und ist „rechtlich weder regelungsfähig noch regelungsbedürftig.“<sup>5</sup> Dies stellt die Innensicht der Kunst dar – hier kann und soll sie losgelöst von Vorschriften, Eingriffen und Konventionen agieren und sich frei entfalten. Tritt Kunst jedoch in Interaktion mit der Außenwelt, ändern sich die Vorzeichen: die freie Entfaltung der Kunst soll sich

---

1 Wollny, DStR 1975, 577; Birtel, Beihefter zu DStR 1993, 1; sinngemäß auch Osterloh-Konrad, KUR 2016, 189.

2 Strukturell ähnlich sieht Kirchhof Kunst und Steuerrecht als „traditionell so gegensätzlich wie Freiheit und Pflicht“, Kirchhof, NJW 1985, 225.

3 Zweig, Sternstunden der Menschheit: zwölf historische Miniaturen.

4 Weck, Verfassungsrechtliche Legitimationsprobleme öffentlicher Kunstförderung aus wirklichkeitswissenschaftlicher Perspektive, S. 38.

5 Stern, Staatsrecht, S. 884.

auf die ganze Gesellschaft auswirken können; Kunst darf sich einmischen, den Bürger und den Staat herausfordern. Hierfür bedarf es eines gesellschaftlichen Umfelds, das die Herausforderung zulässt und der Kunst die Möglichkeit einräumt, aus der eigenen Welt heraus in die Gesellschaft zu treten. Neben die Freiheit der Kunst vor dem Staat tritt hier die ebenfalls durch Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG gewährte Freiheit durch den Staat.<sup>6</sup>

Diese Freiheit durch den Staat wirkt nicht nur im Sinne einer Schutzfunktion, sondern stellt eine objektive Wertentscheidung des Grundgesetzes für den Kulturstaat im Sinne eines Kulturstaatsgebots dar.<sup>7</sup> Danach ist der Staat verpflichtet, der Kunst wohlwollend gegenüberzustehen und sie zu fördern. Ist die Kunst nach innen autonom, so steht ihr nach außen der Staat und mit ihm auch die Rechtsordnung unterstützend bei und schafft ihr so den Raum für die Entfaltung dieser Eigengesetzlichkeit.

Die Begegnung von Kunst und Recht resultiert also nicht in gegenseitiger Ablehnung, das Recht räumt der Kunst schon in der Verfassung eine positiv konnotierte Sonderrolle ein. Es ist das Aufeinandertreffen von Eigengesetzlichkeiten, das gemeinsame Sternstunden verhindert. Die Kunst wie das Recht, oft verkörpert durch Künstler und Juristen, bewegen sich in Welten der jeweils eigenen Dynamik und sind Ergebnisse paralleler kultureller Entwicklungen.<sup>8</sup> Künstler und Juristen arbeiten beide mit den Mitteln der Abstraktion, der Interpretation, der Darstellung von tatsächlichen Sachverhalten – allerdings in autonomen Systemen, mit anderen Zielen und mit unterschiedlichen Methoden.<sup>9</sup> Hier liegt die Schwierigkeit der Begegnung: auf der Ebene der Kommunikation und des gegenseitigen Verständnisses.<sup>10</sup>

Mit der Komplexität des jeweiligen Rechtssystems steigt das Maß der Eigengesetzlichkeit und mit ihr auch die Schwierigkeit bei der Begegnung von Kunst und Recht. Das Steuerrecht ist ein komplexes Rechtsgebiet, das sich dem Verständnis durch Dritte oft verschließt und dennoch durch die

---

6 So schon *Huber*, Zur Problematik des Kulturstaats, S. 11; siehe ausführlich unten S. 82 ff.

7 Kritisch in Bezug auf den Kulturstaat *Haversath*, Zur Legitimation des Kulturstaats, S. 136; siehe ausführlicher unten S. 82 ff.

8 Siehe zum Recht als eigenes Kulturgut *Gutmann*, Recht als Kultur? Über die Grenzen des Kulturbegriffs als normatives Argument.

9 Zu den Gemeinsamkeiten von Recht und Kunst: *Kühne*, in: FS Müller-Dietz, S. 99 ff.

10 Die Annäherung von Recht und Kunst in Form der Literatur beschreibt *Lüdersen*, NJW 1997, 1106 ff.

Besteuerung zur Berührung zwingt. Die Herausforderung des gegenseitigen Verständnisses besteht auf einer kommunikativen Ebene.

Eine Kommunikation und potentielle Annäherung ist nur möglich, wenn das Verhältnis aus der Eigengesetzlichkeit des Steuerrechts heraus gegenüber der Kunst definiert ist. Diesem Verhältnis hat sich insbesondere *Heuer* in seiner Gänze gewidmet.<sup>11</sup> Die vorliegende Untersuchung greift diese steuerrechtliche Selbstvergewisserung auf und widmet sich als Ausschnitt davon der Frage, in welcher Form das Steuerrecht als Instrument der Umsetzung des Kulturstaatsgebots dient. Gegenstand der Untersuchung ist die Kunstförderung durch das Steuerrecht

### B. Umfang und Methodik der Betrachtung

Kunstförderung durch das Steuerrecht wird in der vorliegenden Arbeit als Frage des materiellen nationalen Rechts behandelt.<sup>12</sup> Verfahrensrechtliche Voraussetzungen wie Tatsächlichkeiten sind essentiell für die Wirksamkeit einer potentiellen Förderung, spiegeln aber nur selten Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers wider. Untersuchungsgegenstand ist ganz überwiegend die bereits gesetzte Rechtsordnung; die rechtswissenschaftliche Auseinandersetzung mit der Kunstförderung soll hier keine kulturpolitische sein.<sup>13</sup> Ebenso wenig kann es eine sozialwissenschaftliche oder volkswirtschaftliche Betrachtung sein; beiden Disziplinen kommt bei der Grundsatzentscheidung für oder gegen eine Kunstförderung durch das Steuerrecht eine Bedeutung zu, jedoch nach einer jeweils fachspezifischen Methode, die vorliegend nicht aufgegriffen wird.

Diese Konkretisierung des Betrachtungsgegenstandes bietet noch immer eine Vielzahl an möglichen Herangehensweisen, um sich dem Thema der Kunstförderung durch das Steuerrecht zu nähern. Methodische und dog-

---

11 *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst.

12 Hier liegt der Schwerpunkt einer „interventionistischen“ Steuerpolitik, vgl. *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 65 f.; nicht berücksichtigt werden Sonderregelungen aufgrund von Steuererlassen, vgl. z.B. zu § 50 Abs. 4 EStG für beschränkt steuerpflichtige Sportler das BMF Schreiben v. 20.3.2008, DStR 2008, 823.

13 Zur Abgrenzung von Kultur(verwaltungs)recht und Kulturpolitik siehe *Oppermann*, Kulturverwaltungsrecht, S. 11.

matische Herangehensweisen sind aber nicht Selbstzweck, sondern Mittel und Techniken für die Erreichung des gesetzten Zieles.<sup>14</sup>

Ziel dieser Arbeit ist die Darstellung der Kunstförderung durch das geltende Steuerrecht, die über bestehende Einzelbetrachtungen der relevanten Normen hinausgeht. Die Untersuchung soll keine Alternative zu umfangreichen Einzelkommentierungen, Handbüchern oder Fachbeiträgen bieten, sondern unter Bezugnahme auf diese einen dogmatischen Gesamtblick ermöglichen. Dieses Ziel soll durch die Kombination verschiedener methodischer Ansätze verwirklicht werden:

## I. Begriffsbildung

Die Untersuchung eines Themengebietes erfordert im Unterschied zur Beantwortung einer konkreten Rechtsfrage die Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes. Eine Arbeit zur steuerrechtlichen Kunstförderung erfordert damit die begriffliche Auseinandersetzung, was in diesem Zusammenhang überhaupt unter „steuerlicher Förderung“ und „Kunst“ zu verstehen ist.

Diese begriffliche Annäherung an den Arbeitsgegenstand erfüllt dabei zwei Funktionen: Zunächst dient sie der untersuchungsimmanenten Spezifizierung des Themenfeldes, ist aber gleichzeitig Teil eben dieser Gesamtdarstellung. Indem Begriffe über den konkreten Normbezug hinaus betrachtet und definiert werden, sind sie Teil einer positivrechtlichen Begriffsbildung.<sup>15</sup>

## II. Das übergeordnete positive Recht als Rahmen

Die Vereinbarkeit von konkreten Normen mit übergeordnetem Recht ist Bestandteil von verschiedenen Kommentaren und Fachbeiträgen. Das Ergebnis hängt zwangsläufig von der jeweiligen Ausgestaltung ab und trifft nur mittelbar eine Aussage über artverwandte Gesetzesbestimmungen. Die Überprüfung jeder kunstfördernden Steuernorm auf ihre Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht würde sich daher auf genau diese partielle Un-

---

14 Müller/Christensen, Juristische Methodik, Band 1, S. 35; Bumke, Rechtsdogmatik, S. 1.

15 Zu den Ursprüngen und Folgen einer positivrechtlichen Begriffsbildung Schröder, Recht als Wissenschaft, S. 270 ff.

tersuchung beschränken und keine darüber hinausgehenden Erkenntnisse bieten.

Vorliegend wurde daher die methodische Auseinandersetzung mit verfassungs- und europarechtlichen Vorschriften im Wege eines Vorzeichnens des Rechtsrahmens für kunstfördernde Normen des Steuerrechts gewählt.<sup>16</sup> Es wird abstrakt dargestellt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Kunstförderung durch das Steuerrecht mit höherrangigem Recht vereinbar ist.

### III. Systematisierung des geltenden Rechts

Schließlich leiten die Begriffsbildung und die Ergebnisse aus der Betrachtung des übergeordneten Rechts in die Systematisierung von kunstfördernden Normen des Steuerrechts über. Es wird anhand ordnungsbildender Kriterien ein System geschaffen, in welches die einzelnen kunstfördernden Normen eingeordnet werden.<sup>17</sup>

Ziel dieser Systematisierung ist die Darstellung der Kunstförderung durch das Steuerrecht im Sinne einer Gesamtbetrachtung. Das positive Recht wird geordnet, um Strukturen zu erkennen sowie Gemeinsamkeiten beziehungsweise Unterschiede des geltenden Rechts herauszuarbeiten.

### IV. Synergien der Ansätze, Durchbrechung der Methode und Konkretisierung des Untersuchungsgegenstandes

Die methodische Diversifikation folgt dem vorgenannten Ziel der thematischen Gesamtschau. Dieses Ziel bliebe verfehlt, würden die methodischen Ansätze nur zu einem Nebeneinander der Betrachtung führen. Das Ergebnis wären getrennte Darstellungen. Die Gesamtdarstellung erfordert das Zusammenspiel der Methoden und deren Zusammenführung im Ergebnis. Daher bauen die methodischen Ansätze in dieser Untersuchung aufeinander auf, indem sie jeweils aufeinander Bezug nehmen.

---

<sup>16</sup> *Bumke*, Rechtsdogmatik, S. 49 f.

<sup>17</sup> Zur methodischen Grundlage der dogmatischen Systematisierung *Bumke*, Rechtsdogmatik, S. 45 f.; insbesondere zur Relevanz von Systematisierungen für das Steuerrecht: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 11 ff.; *ders.*, in: FS Lang, S. 21, 27 ff.

Die bewusste Entscheidung gegen die Betrachtung einzelner Tatbestandsvoraussetzungen und für den Verweis auf die vielfach vorhandenen Einzeldarstellungen wird an den Stellen durchbrochen, an denen es an eben diesen Einzeldarstellungen fehlt. Ist eine Norm oder sind deren Merkmale bisher nicht oder kaum rechtswissenschaftlich untersucht worden, fehlt es an einer Grundlage für die erfolgreiche Systematisierung für Zwecke der Gesamtschau. An diesen Stellen wird der methodische Ansatz durchbrochen und das positive Recht bezüglich der vorgenannten Merkmale in seinem Inhalt und seiner Funktion analysiert.

Dem methodischen Fokus steht schließlich ein tatsächlicher gegenüber: für Zwecke der Untersuchung wird Kunst im Sinne der schönen Künste – Bildende Kunst, Darstellende Kunst, Musik und Literatur – verstanden.<sup>18</sup> Dieses Verständnis soll nicht den Kunstbegriff auf diese Teilbereiche reduzieren, es dient als ausdrücklich wertungsfreie Arbeitsgrundlage.

### C. Gang der Untersuchung

Der Gang der Untersuchung folgt dem Ziel der Gesamtdarstellung der Kunstförderung durch das Steuerrecht unter Berücksichtigung der verschiedenen methodischen Ansätze und der Nutzung der jeweiligen Ergebnisse für die weitere Betrachtung. Die Bezugnahme auf bisherige Ergebnisse erfordert den Beginn auf abstrakter Ebene, die im Verlauf weiter konkretisiert wird und in die Systematisierung der konkreten Einzelnormen mündet.

Die Darstellung beginnt mit der abstrakten Frage, was unter Förderung durch das Steuerrecht zu verstehen (Teil 1).

Der zweite Teil stellt die Möglichkeit einer Kunstförderung durch das Steuerrecht abstrakt dar. Hier wird insbesondere auf die verfassungs- und europarechtlichen Voraussetzungen und auf die Wirkung von Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG eingegangen. Darauf folgt im dritten Teil die Auseinandersetzung mit dem Begriff der „Kunst“ als Rechtsbegriff im Verfassungs- und Steuerrecht. Die Auseinandersetzung mit der konkreten Förderung der Kunst durch das Steuerrecht erfolgt in Teil 4 durch eine Systematisierung bestehender Fördertatbestände. Schließlich endet die Arbeit in Teil 5 mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen.

---

18 Zum sich wandelnden Verständnis des kunsttheoretischen Kunstbegriffs: *Mißling*, Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG als ein Grundrecht der Kunst, S. 40 ff.; siehe zum Umgang mit immobilier Kunst, insbesondere Baudenkmälern, ausführlich *Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl*, Kulturgüter, S. 165 ff.

## Teil 1 – Die Definition der Kunstförderung durch das Steuerrecht

Eine systematische Auseinandersetzung mit der steuerlichen Förderung von Kunst berührt grundlegende Fragen der demokratischen Staatsverfassung der Bundesrepublik Deutschland.<sup>19</sup> Neben den offensichtlichen Bezügen zur Kunstfreiheit aus Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG und dem Kulturstaat<sup>20</sup> stellt sich die Frage, was überhaupt unter steuerlicher Förderung zu verstehen ist.

Das moderne Staatsverständnis sieht das Verhältnis von Staat und Gesellschaft<sup>21</sup> als ein gegenseitiges an: die Gesellschaft als Staatsvolk<sup>22</sup> ist sowohl konstitutiv für das Bestehen eines Staates<sup>23</sup> als auch zum Zwecke einer inneren Organisation abhängig von selbigem.<sup>24</sup> Der Staat hält die Herrschaftsmacht über ein Staatsgebiet und ein Staatsvolk,<sup>25</sup> Souverän der Staatsgewalt ist wiederum das Volk.<sup>26</sup> Für die Gesellschaft ist der Staat Instrument der eigenen Organisation des Gemeinwesens, das durch demokratische Prozesse definiert und legitimiert wird.<sup>27</sup>

Auf dieser Grundlage definiert das Grundgesetz die Bundesrepublik Deutschland in Art. 20 Abs. 1 GG als demokratischen und sozialen Bundesstaat. Die gesellschaftliche Übereinkunft sieht die Aufgaben des Sozial-

---

19 *Mellinghoff* sieht die Geschichte der Staatsgewalt auch immer als eine Geschichte staatlicher Einnahmen, vgl. *Mellinghoff*, Stbg 2005, 1.

20 Siehe zu Inhalt und Wirkung von Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG unten S. 79 ff.

21 Zum Begriff der Gesellschaft als Voraussetzung für die Demokratie *Böckenförde*, in: HStR II, § 24, Rn. 59 ff.

22 Das Staatsvolk und die Gesellschaft überschneiden sich in weiten Teilen, sind aber in ihrer Konstruktion nicht identisch, vgl. *Schöbener/Knauff*, Allgemeine Staatslehre, § 3, Rn. 15m.

23 Das Staatsvolk ist neben dem Staatsgebiet und der Staatsgewalt konstituierende Voraussetzung für die Anerkennung eines Staates nach der Drei-Elemente-Lehre, vgl. *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, S. 394.

24 *Merten*, VVDStRL 1996, 7, 29; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 2; *Schöbener/Knauff*, Allgemeine Staatslehre, § 3, Rn. 151 ff.

25 *Payandeh*, in: Krüper, Grundlagen des Rechts, S. 91, § 4, Rn. 13.

26 Art. 20 Abs. 2 GG, vgl. *Grawert*, in: HStR II, § 16, Rn. 27 ff.

27 *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 3.

staates, neben der sichernden und ordnenden Wirkung, in der Verwirklichung von Gemeinwohlinteressen.<sup>28</sup>

Die Ausstattung des Staates mit finanziellen Mitteln ist Voraussetzung für die Erfüllung von staatlichen Aufgaben.<sup>29</sup> Anstelle einer staatlichen Eigenwirtschaft ist die Bundesrepublik Deutschland als Steuerstaat organisiert.<sup>30</sup> Das Staatsvolk definiert das Gemeinwohl und die staatlichen Aufgaben; gleichzeitig finanziert es diese durch Zahlung von Steuern.<sup>31</sup>

Steuern dienen damit zuvorderst der Finanzierung des Staates, damit dieser als Organisationseinheit funktionieren und die ihm gesetzten Aufgaben erfüllen kann. Zweck der Steuer ist die Gemeinwohlfinanzierung.<sup>32</sup>

Das Verhältnis von Staat und Staatsvolk ähnelt in seiner Struktur dem Verhältnis von Steuern und Gemeinwohl: Das Gemeinwohl definiert den Umfang, in welchem Steuern erhoben werden, und deren Nutzung; die Steuer ist Ergebnis und Voraussetzung für die Umsetzung von Gemeinwohlinteressen.<sup>33</sup> Neben der vornehmlichen Finanzierung von Gemeinwohlinteressen dient das Steuerrecht auch als Weg für deren Durchsetzung.<sup>34</sup> Seit dem Ende des 17. Jahrhunderts wird das Steuerrecht vermehrt als Instrument der Verhaltenslenkung eingesetzt.<sup>35</sup> Hierbei steht nicht mehr die Staatsfinanzierung im Mittelpunkt, sondern die außerfiskalische Förderung und Lenkung aus Gründen des Gemeinwohls – unter anderem

---

28 *Grezzick*, in: Maunz/Dürig, 73. Erg.-Lfg. Dezember 2014, Art. 20, VIII., Rn. 1 ff.; *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, 39. Erg.-Lfg. Juli 2001, Art. 2, Rn. 76; *Fleiner/Basta Fleiner*, Allgemeine Staatslehre, S. 114 ff.; *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1, Rn. 7; siehe zur Bedeutung des Gemeinwohlbegriffs unten S. 78 f.

29 So auch *Popitz*, in: Bieleben/Hensel/Popitz/Schreiber, Kultur und Steuergesetzgebung: Zusammenhänge von Finanzpolitik und Kulturpolitik, S. 13; *Papier*, DStR 2007, 973, 975.

30 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 1; *Mellinghoff*, Stbg 2005, 1; *Bellstedt*, Die Steuer als Instrument der Politik, S. 13 ff.; *Friauf*, in: DStJG 12 (1989), S. 3; zu den Charakteristika: *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 415 ff.; *Kirchhof*, in: DStJG 24 (2001), S. 12 f.

31 Siehe zum Legitimationscharakter des Gemeinwohls unten S. 78 f.

32 *Stern*, Staatsrecht, S. 1107; die Rechtfertigung der Steuer basiert auf eben dieser Gegenseitigkeit, vgl. *Vogel*, Der Staat 1986, 481, 498 ff.; *Jachmann*, in: FS Lang, S. 295, 306 f.

33 Zum Verhältnis von Steuerstaat und Gemeinwohlverwirklichung: *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 410 f, 514; ebenda zur Wandlungsfähigkeit der Ausgestaltung S. 417.

34 *Kirchhof* spricht von einem unverzichtbaren Gestaltungsmittel des daseinsvorsorgenden und intervenierenden sozialen Rechtsstaats, *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 3.

35 *Schwennicke*, Ohne Steuer kein Staat, S. 329; in der Argumentation ähnlich *Stark*, in: FS Wacke, S. 193, 199.

zu Gunsten der Kunst.<sup>36</sup> Der Steuerpflichtige soll durch eine niedrigere oder höhere Besteuerung<sup>37</sup> zu einem bestimmten Verhalten angehalten werden.<sup>38</sup> Hierbei tritt der Zweck der Staatsfinanzierung in den Hintergrund, er wird zum Nebenzweck der Regelung.<sup>39</sup> § 3 Abs. 1 AO nennt ausdrücklich die Möglichkeit, dass die Erzielung von Einnahmen nur Nebenzweck ist – ein Instrument der Gemeinwohlrealisierung, von dem der Gesetzgeber vielfach Gebrauch macht.<sup>40</sup>

Das Steuerrecht enthält eine Vielzahl von verhaltenslenkenden Vorschriften, die auf den Steuerpflichtigen belastend und begünstigend wirken können. Im Falle der Kunstförderung handelt es sich ausschließlich um begünstigende Sondertatbestände – eine Mehrbelastung zum Zwecke der Kunstförderung ist kaum denkbar und im deutschen Steuerrecht nicht vorhanden.<sup>41</sup>

Die Möglichkeit einer Verhaltenslenkung durch steuerliche Mehrbelastungen wird für die Begriffsbestimmung der steuerlichen Förderung mit einbezogen, um eine Nutzung der Ergebnisse über den konkreten Kunstbezug hinaus zu ermöglichen.

#### A. Die systematische Stellung der steuerlichen Fördernorm

Steuerliche Normen als Instrument der Verhaltenslenkung dienen im Grundsatz der Durchsetzung von Gemeinwohlintereessen. Diese Aussage ist angesichts der durch das geltende Recht geförderten Interessen – zu denken ist an den vielfältigen Katalog steuerbegünstigter Zwecke in § 52 Abs. 2 AO – teilweise anzuzweifeln; dies jedoch aus rechtspolitischen und

---

36 St. Rspr. des BVerfG, vgl. statt aller BVerfG Urteil v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136; v. 09.12.08 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 231; Beschluss v. 07.11.06 – 1 BvL 10/02, BVerfGE, 117, 1, 31.

37 Kritisch *Friauf*, in: DStJG 12 (1989), S. 12.

38 *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3, Rn. 21; *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 146.

39 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, S. 77 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3, Rn. 21.

40 Beispiele finden sich in der Auseinandersetzung mit Ökosteuern oder der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, vgl. *Bareis/Elser*, DVBl 2000, 1176 ff.; *Osterlob*, NVwZ 1991, 823 ff.; *List*, BB 2000, 1216 ff.; *Kruse*, BB 1998, 2285; BVerfG Urteil v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 556; beziehungsweise *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland.

41 Zum Verbot steuerliche „Abreize“: *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, S. 93; ebenso *Haversath*, Zur Legitimation des Kulturstaats, S. 137.

nicht steuersystematischen Gründen.<sup>42</sup> Die Realisierung von Gemeinwohlinteressen durch das Steuerrecht schafft finanzielle Anreize zu einem bestimmten Verhalten, das gesellschaftlich erwünscht ist. Dieses jeweilige Gemeinwohlinteresse – vorliegend die Kunst – wird so durch das Steuerrecht gefördert.<sup>43</sup>

Es besteht keine anerkannte Definition der steuerlichen Förderung von Gemeinwohlinteressen.<sup>44</sup> In aller Regel liegt der Fokus steuerrechtswissenschaftlicher Arbeiten auf der Ausgestaltung von Lenkungsnormen oder auf dem Steuerpflichtigen, zu dessen Vor- oder Nachteil eine Besteuerung erfolgt.<sup>45</sup>

Für eine systematische Auseinandersetzung mit der steuerrechtlichen Kunstförderung ist eine Kategorisierung anhand einer übergreifenden Definition jedoch unerlässlich, sodass nachfolgend der Versuch unternommen wird, die steuerliche Förderung in ihrer Bedeutung zu erfassen:

## I. Förderung bedeutet Unterstützung

Förderung meint in der Wortbedeutung die (finanzielle) Unterstützung bei der Entfaltung oder dem Vorankommen.<sup>46</sup> Eine steuerliche Förderung kann ausgehend von der wörtlichen Bedeutung daher als die Unterstützung eines Bereichs, einer Sache oder einer Person durch Normen des Steuerrechts beschrieben werden. Der hiermit verbundene Erkenntnisgewinn ist jedoch gering: im Ergebnis wurde lediglich „Kunstförderung“ durch den Begriff der „Kunstunterstützung“ ersetzt.<sup>47</sup>

---

42 Siehe zur anhaltenden Diskussion zu radikalen Steuerreformen und tatsächlichen gesetzlichen Umsetzungen *Wagner*, DStR 2014, 1133 ff.

43 Siehe bezüglich des Gleichlaufs von belastender und begünstigender Lenkung *Trzaskalik*, Gutachten E für den 63. Deutschen Juristentag, E67 ff.; *Stang*, Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Besteuerung, S. 156.

44 *Mayer*, in: Macho/Schwaiger/Stanzel/Vock, Steuerliche Behandlung von Förderungen, S. 1, 4.

45 Auch hier bestehen verschiedene Begrifflichkeiten, die im Kern ein ähnliches Phänomen beschreiben, vgl. *Bilgery*, Die steuerrechtliche Vergünstigungsnorm im Lichte der Theorie des Stufenaufbaus des Steuertatbestandes unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensteuer, S. 7 ff.

46 Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Band 3, „fördern“.

47 Ein etymologischer Zirkel schließt sich an dieser Stelle, kommt das Wort „Steuer“ von dem althochdeutschen Begriff „stiura“, der ursprünglich „Beihilfe, Stär-