

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 350 vom 13. März 2018**

BE Verwaltungsgericht, 2018-03-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2019\\_350](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2019_350)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 350 du 13 mars 2018

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 350 del 13 marzo 2018

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2019; 100 18 432) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital  
Kanton

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Die Gutheissung der Beschwerde würde zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, weshalb die Beurteilung in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **E. 1.3**

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 4

## **E. 2**

Strittig ist der Vermögenssteuerwert der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_. Nicht mehr umstritten ist der Abzug von Schulden in der Höhe von Fr. 1'490'772.30.

### **E. 2.1**

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) schreibt den Kantonen für den Bereich der zwingend zu erhebenden Vermögenssteuer (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. a StHG) vor, das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, wobei allerdings eine angemessene

Berücksichtigung des Ertragswerts zulässig ist (Art. 14 Abs. 1 StHG). Diese Vorgabe ist für die Kantone bindend, zumal die Abweichungen vom Grundsatz der Verkehrswertbewertung in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt sind (vgl. zum Ganzen BVR 2012 S. 58 E. 3.2.2 mit Hinweis; VGE 2017/20 vom 20.6.2018 E. 3.1). Im Kanton Bern unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen nach Massgabe der Art. 46 ff. StG (Art. 46 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 13 Abs. 1 StHG). In Übereinstimmung mit Art. 14 Abs. 1 StHG ist das Vermögen dabei zum Verkehrswert zu bewerten, soweit das Gesetz nichts Abweichendes vorschreibt (Art. 48 StG). Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Vermögenobjekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also die unbefangene Käuferschaft unter normalen Umständen dafür bezahlen würde. Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BVR 2013 S. 331 E. 3.2; BGE 134 II 207 E. 3.6, 131 I 291 E. 3.2.2, 128 I 240 E. 3.1.2 und 3.2.1; BGer 2C\_500/2018 vom 8.4.2020 E. 3.4, je mit Hinweisen). Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt Art. 14 StHG den Kantonen nicht vor; diesbezüglich verfügen sie über einen grossen Spielraum (BGE 138 II 311 E. 7.1, 134 II 207 E. 3.6 [Pra 97/2008 Nr. 139], 128 I 240 E. 3.1.1; BGer 2C\_66/2020 vom 8.6.2020 E. 3.2).

## **E. 2.2**

Schwierig ist die Ermittlung des Verkehrswerts insbesondere bei Vermögensgegenständen, die keinen unmittelbaren Ertrag generieren, nicht in grosser Anzahl vorkommen und auch nicht regelmässig gehandelt werden (Greter/Balz, Deklaration und Bewertung übriger Vermögenswerte, in Der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 5 Schweizer Treuhänder 5/2015 S. 370 ff., 372 auch zum Folgenden). Dies gilt in besonderem Mass für Kunstwerke, handelt es sich dabei doch grundsätzlich um Unikate, die nach dem Ersterwerb von einer Galerie oder der Künstlerin bzw. dem Künstler in der Regel nur schwer weiterverkauft werden können (sog. illiquider Sekundärmarkt; vgl. Marcel R. Jung, Der Kunstsammler im Schweizer Steuergefüge, in Mosimann/Schönenberger [Hrsg.], Kunst & Recht 2012 / Art & Law 2012, 2012, S. 15 ff., 22; Xavier Oberson, Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art, in Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 107 ff. [nachfolgend: Problèmes actuels], 119 f.; Stephan Metz, Steuerliche Aspekte im Umgang mit Kunstgegenständen, in StR 72/2017 S. 652 ff., 658; Jolles/Simonek/Waldburger, Kunst und Steuern, in Axa Art Versicherung AG [Hrsg.], Kunst & Recht, Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, 2007, S. 75 ff., 78). Kunstwerke können als Inbegriff von Vermögensgegenständen bezeichnet werden, die keinen Markt- oder Börsenpreis besitzen; ihnen kommt vielmehr ein rein individueller Wert zu, wenn nicht gar nur ein Liebhaberpreis (vgl. BGE 89 II 214 E. 5c). Entsprechend ist für die steuerliche Bewertung von Kunstobjekten der Verkehrswert grundsätzlich zu schätzen (vgl. Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern zu «Bewertung von Vermögen» Ziff. 1, einsehbar unter: <[www.taxinfo.sv.fin.be.ch](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch)> Rubriken «Themen/2. Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 48 StG» [nachfolgend: Taxinfo, Bewertung von Vermögen]).

## **E. 2.3**

Im Kanton Bern stellt die Steuerverwaltung bei der Ermittlung des Verkehrswerts von Kunstobjekten praxismässig auf den Versicherungswert ab, sofern dieser bekannt ist (vgl. Taxinfo, Bewertung von Vermögen, Ziff. 3). Beim Versicherungswert handelt es sich in der Regel um jenen Betrag, den der Eigentümer aufbringen müsste, um den versicherten Gegenstand im Verlustfall zu ersetzen. Weiter werden grundsätzlich auch zu erwartende Wertsteigerungen sowie Wiederbeschaffungskosten (Käuferaufgelder, Kommissionen) und teilweise auch der Affektionswert aufgerechnet (Greter/Balz, a.a.O., S. 372 f.; vgl. auch Xavier Oberson, Problèmes actuels, a.a.O., S. 120; Stephan Metz, a.a.O., S. 658 ff.). Diesem Umstand trägt die Steuerverwaltung im Kanton Bern dadurch Rechnung, dass sie auf dem Versicherungswert einen Einschlag von 50 % gewährt (vgl. Taxinfo, Bewertung von Vermögen, Ziff. 3 auch zum Folgenden). Ist der Versicherungswert nicht be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 6 kann, so wird der Verkehrswert durch eine Verkehrswertbeurteilung geschätzt. Die Schätzerin bzw. der Schätzer muss dabei Transparenz schaffen in Bezug auf die Frage, inwiefern die Bewertungsunsicherheit und die eingeschränkte Übertragbarkeit von Kunstwerken aufgrund des Fehlens eines liquiden Sekundärmarkts berücksichtigt wurde. Entsprechend diesen Angaben und unter Berücksichtigung des Zwecks der Schätzung wird für die Festsetzung des Steuerwerts ein Einschlag von bis zu 25 % auf dem geschätzten Verkehrswert gewährt.

#### **E. 2.4**

Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG). Aus dem Untersuchungsgrundsatz ergibt sich die Pflicht (und das Recht) der Veranlagungsbehörde, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären (vgl. Art. 166 Abs. 3 Satz 1, Art. 174 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 46 Abs. 1 StHG; Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; vgl. zum Ganzen auch Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 46 N. 3 ff.). Die Untersuchungspflicht findet allerdings ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2011 S. 241 E. 4.1; VGE 2018/225/226 vom 18.12.2019 E. 2.3). Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 42 Abs. 1 StHG). Dies gilt insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, die nur die steuerpflichtige Person liefern kann, sowie für die Abklärung von Tatsachen, die sie besser kennt als die Steuerbehörde – und zwar unabhängig davon, ob sie die objektive Beweislast trägt (vgl. BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 14.10.2016] nicht publ. E. 6.2, 2016 S. 65 E. 2.3, 2010 S. 541 E. 4.2.3 [zur Durchsetzungshaft], 2009 S. 415 E. 2.2 [zur Sozialhilfe]; BGER 2A.426/2004 vom 23.11.2004, in StR 2005 S. 441 E. 2.1 mit Hinweisen; VGE 2019/247 vom 18.6.2019 E. 2.4). Die Ermittlung des Sachverhalts und die Beschaffung der Beweismittel erfolgen nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. Art. 19 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 157 der Schweizerischen Zivilprozessordnung [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]; BGE 137 II 266 E. 3.2, 130 II 482 E. 3.2; BVR 2014 S. 508 E. 5.3.2, 2009

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 7 S. 481 E. 2.1, 2009 S. 385 E. 4.3.3; vgl. zum Ganzen auch VGE 2016/206 vom 14.6.2018 E. 3.2).

## E. 2.5

Entscheide über einen steuerrelevanten Vermögenswert überprüft das Verwaltungsgericht nur zurückhaltend. So etwa beurteilt es eine von der Vorinstanz vorgenommene Verkehrswertschätzung von Immobilien – wie auch die Festsetzung amtlicher Grundstückswerte – praxisgemäss nur hinsichtlich Methode und Ergebnis in den beanstandeten Punkten. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrungen voraussetzen, greift das Verwaltungsgericht nur dann korrigierend in die Beurteilung der Vorinstanz ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder wenn aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen, 1996 S. 230 E. 1b; vgl. auch BGer 2A.435/2004 vom 23.12.2004 E. 3.3). Von der Bewertungsmethode, welche die StRK ihrem Entscheid zugrunde gelegt hat, ist daher nur dann abzuweichen, wenn die Beurteilung missbräuchlich erscheint oder ihre Wahl mit der tatsächlichen Situation nicht vereinbar wäre (VGE 2017/18 vom 19.10.2017 E. 3.5, 2012/21 vom 2.4.2013 E. 4.5). Diese Grundsätze der Kontrolle von Verkehrswertschätzungen bei Immobilien können auf die im vorliegenden Fall vorzunehmende Überprüfung der steuerlichen Bewertung der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ übertragen werden.

## E. 3.1

In Bezug auf den Verkehrswert der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ lässt sich den Akten Folgendes entnehmen: Zunächst liegen Unterlagen zu drei früheren Versicherungspolice vor. Gemäss Deckungszusage der D.\_\_\_\_\_ Versicherungsgesellschaft vom 9. Januar 2002 haben die Beschwerdeführenden die Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ ab 2002 zu einem Betrag von Fr. 6'000'000.-- versichert (vgl. Vorakten StRK [act. 5A] pag. 62 f.). Weiter haben sie für die Dauer vom 17. Februar 2005 bis zum 31. Mai 2005 eine Transportversicherung bei der E.\_\_\_\_\_ Versicherung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 8 über eine Versicherungssumme von Fr. 6'000'000.-- abgeschlossen (vgl. Vorakten StRK pag. 64 f.). Schliesslich bestand vom 1. Oktober 2005 bis zum 30. Juni 2006 bei der F.\_\_\_\_\_ Versicherung AG eine Police mit einer Versicherungssumme von Euro 10'772'605.-- (vgl. Vorakten StV [act. 5B] pag. 16 ff.). Seit dem 1. Juli 2006 ist die Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ gemäss Angaben der Beschwerdeführenden nicht mehr versichert (vgl. Einsprache vom 28.3.2018 S. 4, Vorakten StV pag. 42 ff.; Rekurs vom 12.9.2018 S. 4, Vorakten StRK pag. 112 ff.). Aus den Akten ist weiter ersichtlich, dass der Kunstexperte Dr. G.\_\_\_\_\_ im Auftrag der Beschwerdeführenden mindestens drei Schätzungen über den Wert der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ erstellt hat (vgl. Rekurs vom 12.9.2018 S. 4, Vorakten StRK pag. 112 ff.; Schreiben vom 18.5.2005, Vorakten StRK pag. 131). In einem ersten Gutachten aus dem Jahr 2002 (nachfolgend: Expertise 2002; Vorakten StRK pag. 57 ff.) schätzte er den Verkehrswert auf Euro 4'297'570.-- (Vorakten StRK pag. 33). Ein zweites Gutachten vom April 2005 (nachfolgend: Expertise April 2005) wurde von den Beschwerdeführenden nicht eingereicht, belief sich jedoch offenbar auf einen Schätzungswert von ebenfalls «rund» vier Millionen Euro (vgl. Schreiben von Dr. G.\_\_\_\_\_ vom 18.5.2005, Vorakten StRK pag. 131). Gestützt auf ein drittes Gutachten, das mit «Mai 2005» datiert ist und keine Wertangabe enthält (nachfolgend: Expertise Mai 2005; Vorakten StRK pag. 141 ff.), bezifferte der Kunstexperte Dr. G.\_\_\_\_\_ den Wert

der Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ auf einen Betrag von Euro 10'601'225.-- (vgl. Schreiben von Dr. G. \_\_\_\_\_ vom 10.7.2017, Vorakten StRK pag. 130). Weitaus tiefer als die Schätzungen und Versicherungssummen liegt hingegen der von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Erwerbspreis, der sich gemäss undatiertem Vertrag (abgeschlossen wohl im Jahr 2001, vgl. Kaufvertrag, Vorakten StRK pag. 75 f.) auf Euro 200'000.-- belief. Gemäss eigenen Angaben haben die Beschwerdeführenden allerdings nur Euro 117'460.-- tatsächlich bezahlt (nachfolgend: Anschaffungspreis; vgl. Übersicht Ratenzahlungen, Vorakten StRK pag. 78).

### **E. 3.2**

Die StRK hat bei der Verkehrswertermittlung der Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ zunächst festgestellt, dass für das in Frage stehende Steuerjahr 2016 kein Versicherungswert vorliege, auf den unbesehen abgestellt werden könne. Insbesondere sei die Versicherungssumme bei der F. \_\_\_\_\_

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 9 Versicherung AG von Euro 10'772'605.-- überhöht (angefochtener Entscheid E. 3.4). Entsprechend hat die StRK die aktenkundigen Schätzungen zum Verkehrswert der Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ (vgl. E. 3.1 hiavor) herangezogen. Sie hat dabei erwogen, dass es sich bei der Expertise 2002 um die umfassendste Schätzung handle, die ihr vorliege, und dass sich die Schätzung betragsmässig mit der Expertise April 2005 decke, die gemäss den Angaben des Kunstexperten Dr. G. \_\_\_\_\_ als «marktwertorientiert» zu bezeichnen sei (angefochtener Entscheid E. 3.3 f.). Als nicht aussagekräftig hat die StRK die Expertise Mai 2005 erachtet, die nur bei einem hohen Bekanntheitsgrad des Malers C. \_\_\_\_\_ realistisch wäre (angefochtener Entscheid E. 3.4). Was den Kauf- und den geltend gemachten Anschaffungspreis anbelangt, ist die StRK zum Schluss gekommen, dass diese zufolge widersprüchlicher Aktenlage und weiterer Unstimmigkeiten hier nicht berücksichtigt werden könnten (angefochtener Entscheid E. 3.2). Im Ergebnis ist die StRK gestützt auf die Expertise 2002 von einem Verkehrswert von Euro 4'297'570.-- ausgegangen, was bei einem Jahresmittelkurs von 1,09008992 für das Jahr 2016 Fr. 4'684'737.75 entspricht. Von dieser Verkehrswertschätzung hat sie sodann einen Einschlag von 20 % zum Abzug gebracht und den steuerbaren Vermögenswert der Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ auf Fr. 3'747'790.-- beziffert. Die StRK hat dabei erwogen, Zweck der Expertise 2002 sei die Bestimmung des damals aktuellen Marktwerts gewesen. Der Abzug rechtfertige sich insbesondere deshalb, weil diese Expertise über zehn Jahre zurückliege, der Künstler in der Zwischenzeit nicht an Bekanntheit gewonnen habe, seine Werke nach wie vor nicht gehandelt würden und der aktuelle Zustand der Bilder unbekannt sei (angefochtener Entscheid E. 3.5). – Die Beschwerdeführenden machen dagegen geltend, die Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ sei gestützt auf den Anschaffungspreis zu bewerten, da dieser dem einzigen objektiven, sicher erzielbaren Marktwert entspreche, der zur Ermittlung des massgeblichen Verkehrswerts dienen könne (Beschwerde Rz. 8, 19).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 10

### **E. 4**

Zu prüfen ist nachfolgend, ob das Vorgehen der StRK bei der Ermittlung des Vermögenssteuerwerts der Kunstsammlung C. \_\_\_\_\_ rechtskonform war.

#### **E. 4.1**

Praxisgemäss wird bei der Verkehrswertbeurteilung von Kunstobjekten der Versicherungswert als Anknüpfungspunkt herangezogen; liegen keine Versicherungswerte vor, erfolgt die Verkehrswertbemessung anhand einer Schätzung (vgl. vorne E. 2.3). Diese Praxis ist in allgemeiner Hinsicht unter Berücksichtigung des den Steuerbehörden zustehenden weiten Spielraums bei der Wahl der Bewertungsmethode und im Hinblick auf die generell schwierige Einschätzung von Kunstgegenständen nicht zu beanstanden. Sie entspricht im Übrigen derjenigen in den meisten Kantonen (Stephan Metz, a.a.O., S. 658 ff.; Xavier Oberson, *Le prix de l'œuvre d'art en droit fiscal. Le fisc a-t-il du goût?*, in Gabus/Bandle [Hrsg.], *L'art a-t-il un prix? / The Art of Pricing the Priceless*, 2014, S. 107 ff., 113; Marcel R. Jung, a.a.O., S. 22 f; Jolles/Simonek/Waldburger, a.a.O., S. 78; vgl. Dzamko-Locher/Teuscher, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 3. Aufl. 2017, Art. 14 StHG N. 23) und wird auch von den Beschwerdeführenden nicht grundsätzlich in Frage gestellt. – Im vorliegenden Fall gehen sowohl die StRK als auch die Beschwerdeführenden davon aus, dass die Verkehrswertbeurteilung nicht anhand der Versicherungswerte vorzunehmen sei (vgl. vorne E. 3.2; Beschwerde Rz. 10 ff.). Strittig ist, welche Werte stattdessen als Grundlage für die Bemessung des Verkehrswerts der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ heranzuziehen sind.

#### **E. 4.2**

Der Praxis der Steuerverwaltung beim Fehlen aussagekräftiger Versicherungswerte entsprechend (vgl. vorne E. 2.3) hat die StRK auf die wertmässig gegenüber den Versicherungspolicen wesentlich tieferen, im Auftrag der Beschwerdeführenden selbst erstellten Schätzungen abgestellt. Der Kunstexperte Dr. G.\_\_\_\_\_ hat den Verkehrswert der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ in zwei separaten Gutachten auf jeweils rund vier Millionen Euro geschätzt (Expertise 2002 und Expertise April 2005; vgl. vorne E. 3.1), wobei es sich bei der Expertise April 2005 gemäss seinen eigenen Angaben ausdrücklich um eine «marktwertorientierte» Schätzung handelt (vgl. Schreiben vom 18.5.2005, Vorakten StRK pag. 131). Da die Beschwerdeführenden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 11 letztere trotz Aufforderung nicht eingereicht haben (vgl. Schreiben vom 25.6.2019, Vorakten StRK pag. 129), hat die StRK auf die betragsmässig praktisch identische Expertise 2002 abgestellt. Die sehr viel höhere dritte Schätzung (Expertise Mai 2005; vgl. vorne E. 3.1) hat sie zugunsten der Beschwerdeführenden unberücksichtigt gelassen. Dieses Vorgehen der StRK stimmt nicht nur mit den Praxisvorgaben im Kanton Bern überein (vgl. vorne E. 2.3), sondern erscheint auch mit Blick auf die Aktenlage sachgerecht.

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführenden setzen sich mit diesen vorinstanzlichen Erwägungen nicht auseinander. So äussern sie sich insbesondere nicht dazu, weshalb die in ihrem Auftrag von einem Kunstexperten ihrer Wahl erstellte Expertise 2002 in Zweifel zu ziehen wäre und bringen nichts vor, was deren Beweiskraft infrage stellen könnte. Aufgrund der den Beschwerdeführenden obliegenden Mitwirkungspflicht wäre es jedoch an ihnen gewesen, entsprechende Gründe vorzubringen und zu belegen, handelt es sich doch um Angaben, die nur sie liefern können, bzw. um Umstände, die sie besser kennen als die Steuerbehörde (vgl. vorne E. 2.4). Bei diesen Gegebenheiten kann grundsätzlich auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Die pauschalen Behauptungen der Beschwerdeführenden, dass sie in ihren Verkaufsbemühungen bislang gescheitert seien und

dass für die Werke des Malers C.\_\_\_\_\_ kein Markt existiere (Beschwerde Rz. 8, 19), überzeugen nicht. Die StRK hat diesen Umständen mit dem Einschlag von 20 % im Übrigen bereits Rechnung getragen (vgl. vorne E. 3.2). Dabei ist sie den Beschwerdeführenden im Rahmen des maximal möglichen Abzugs von 25 % (vgl. vorne E. 2.3) weit entgegengekommen. Zudem darf angenommen werden, dass der Kunstexperte Dr. G.\_\_\_\_\_ bei seiner Schätzung der fehlenden Bekanntheit des Künstlers C.\_\_\_\_\_ und dem fehlenden Sekundärmarkt bereits Rechnung getragen hat. Sodann lassen die Akten darauf schliessen, dass auch die Beschwerdeführenden selbst weiterhin auf einen gewinnbringenden Verkauf setzen (vgl. etwa das Schreiben von Dr. G.\_\_\_\_\_ vom 10.8.2014 [Vorakten StRK pag. 58]; vgl. auch die Verkaufsbemühungen bei Galerien [Vorakten StRK pag. 59 f., 72 ff., 131; Vorakten StV pag. 26 f.] sowie die Verhandlungen mit potenziellen Käufern [E-Mail vom 6.2.2017, Vorakten StRK pag. 71; Zeitungsartikel ..., Vorakten StRK pag. 73]). Schliesslich erscheint der in der Expertise 2002 ermittelte Verkehrswert auch mit Blick auf die mit der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 12 D.\_\_\_\_\_ Versicherungsgesellschaft und der E.\_\_\_\_\_ Versicherung vereinbarten Versicherungssummen von je Fr. 6'000'000.-- (vgl. vorne E. 3.1) realistisch, werden Versicherungswerte doch regelmässig etwas höher angesetzt als der Verkehrswert (vgl. vorne E. 2.3). Auch wenn die StRK diese Policen grundsätzlich unberücksichtigt gelassen hat, vermögen sie den Schätzwert gemäss Expertise 2002 hier zusätzlich zu plausibilisieren, zumal nicht anzunehmen ist, dass die genannten Versicherungen zum Abschluss von Verträgen bereit gewesen wären, die zu einer massiven Überversicherung geführt hätten.

#### **E. 4.4**

Die Beschwerdeführenden beharren auch vor Verwaltungsgericht auf ihrem Standpunkt, dass die Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ nach dem Anschaffungspreis zu bewerten sei.

##### **E. 4.4.1**

Im Allgemeinen gilt ein einmal bezahlter Kaufpreis bei der steuerlichen Bewertung von Kunstgegenständen nicht als aussagekräftig. So werden Verkäufe von Kunstobjekten grundsätzlich als Momentaufnahme betrachtet, da die Preisbildung im Einzelfall regelmässig beeinflusst wird von unbekanntem Absprachen, persönlichen Vorlieben und häufig auch von Marktmanipulationen (Greter/Balz, a.a.O., S. 372; vgl. auch Marco Duss, Vermögenssteuerliche Behandlung von Kunstgegenständen, in Zuger Steuer Praxis 57/2014, S. 29 ff., 33 f.; a.M. Jolles/Simonek/Waldburger, a.a.O., S. 79). Der Kaufpreis kommt daher für die Verkehrswertbeurteilung regelmässig nur dann zum Zug, wenn keine anderen Anknüpfungspunkte wie Versicherungswerte oder Schätzungen vorliegen (vgl. auch StRK ZH 30.1.1996, in StE 1997 B 52.1 Nr. 3 E. 4b). Dies gilt umso mehr bei unbekanntem Künstlerinnen und Künstlern, deren Werke nicht regelmässig gehandelt werden. Hier fehlt es an einem aussagekräftigen Marktwert, da der Kaufpreis bei solchen Werken massgeblich durch die individuelle Zahlungsbereitschaft der Käuferschaft und die subjektive Wertschätzung beeinflusst wird (vgl. auch BGE 89 II 214 E. 5c).

##### **E. 4.4.2**

Die StRK hat erwogen, dass im vorliegenden Fall aufgrund der widersprüchlichen Aktenlage nicht auf den Kauf- bzw. den Anschaffungspreis abgestellt werden könne. Dieser Auffassung ist beizupflichten. So wird im Kaufvertrag zwar ein Kaufpreis von

Euro 200'000.-- genannt (vgl. vorne E. 3.1); der Vertrag ist jedoch weder datiert (vgl. Vorakten StRK pag. 75 f.), noch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 13 wurde die vereinbarte Summe vollständig beglichen. Vielmehr behaupten die Beschwerdeführenden, es seien lediglich Euro 117'460.-- tatsächlich bezahlt worden (Beschwerde Rz. 18). Den Nachweis und die Hintergründe der un- vollständigen Zahlung bleiben sie jedoch schuldig; die von ihnen selbst er- stellte Liste der Ratenzahlungen genügt hierzu nicht (vgl. Übersicht Raten- zahlungen, Vorakten StRK pag. 78). Die Unstimmigkeiten werden auch durch eine aktenkundige Bestätigung der damaligen Verkäuferin betreffend die Eigentumsübertragung nicht ausgeräumt, äussert sich diese doch gerade nicht zum (vereinbarten oder tatsächlich bezahlten) Kaufpreis (Vorak- ten StRK pag. 77). Sodann bezieht sich die von den Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang eingereichte notarielle Unterschriftsbeglaubigung ausschliesslich auf die Signatur des Beschwerdeführers und gerade nicht auf jene der Verkäuferin (vgl. Vorakten StRK pag. 76). Weiter legen die Be- schwerdeführenden nicht dar, weshalb für die Verkehrswertermittlung über- haupt der angeblich bezahlte Anschaffungs- und nicht der vertraglich verein- barte Kaufpreis einschlägig sein sollte. Schliesslich entsprechen Euro 117'460.-- bei dem von den Beschwerdeführenden angewendeten Um- rechnungskurs von 1,0880 Fr. 127'796.48 und nicht Fr. 125'000.--. Ingsge- samt verbleiben erhebliche Zweifel an der Höhe des vereinbarten Kauf- und des tatsächlich bezahlten Anschaffungspreises, sodass die StRK diese Be- träge zu Recht als nicht massgebend erachtet hat.

#### **E. 4.5**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass weder das Vor- gehen der Vorinstanz bei der Beurteilung des Vermögenssteuerwerts der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ noch das Ergebnis ihrer Bewertung zu beanstanden sind (zum Prüfungsmasstab des Verwaltungsgerichts vgl. vorne E. 2.5). Die StRK ist ihrer Untersuchungspflicht in ausreichendem Masse nachgekommen, hat in nachvollziehbarer Weise die ihr vorliegenden Unterlagen gewürdigt und im Ergebnis die im Auftrag der Beschwerdeführenden selbst erstellte Expertise 2002 als Grundlage für die Verkehrswertbeurteilung herangezogen. Mit dem Einschlag von 20 % hat sie den konkreten Umständen hinreichend Rechnung getragen. Die Begehren der Beschwerdeführenden hinsichtlich der Beurteilung des Vermögenssteuerwerts der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ erweisen sich demnach als unbegründet. Damit besteht auch kein Anlass zu einer Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz (vgl. vorne Bst. C).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 14

#### **E. 5**

Umstritten ist weiter die vorinstanzliche Kostenverteilung. Die Beschwerde- führenden beantragen für den Fall des Unterliegens vor Verwaltungsgericht, dass ihnen die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens nur zur Hälfte aufzu- erlegen seien.

#### **E. 5.1**

Die StRK hat erwogen, die Beschwerdeführenden bzw. deren Vertre- terin hätten im Rekursverfahren Unterlagen und Angaben – wenn überhaupt – erst auf entsprechende Nachfrage eingereicht und sich im Verfahren teil- weise widersprüchlich geäussert.

Insofern rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführenden trotz ihres teilweisen Obsiegens die gesamten Verfahrenskosten, ausmachend Fr. 2'000.--, aufzuerlegen (angefochtener Entscheid E. 6). Demgegenüber bringen die Beschwerdeführenden vor, dass sie hinsichtlich der Berücksichtigung der Schulden vollumfänglich obsiegt hätten und dass ihre Begehren in Bezug auf die Bewertung der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ zumindest teilweise gutgeheissen worden seien. Vor diesem Hintergrund sei ihnen nur die Hälfte der Verfahrenskosten aufzuerlegen. Auch bestreiten die Beschwerdeführenden, dass sie sich im Sinne von Art. 200 Abs. 2 StG pflichtwidrig oder trölerisch verhalten hätten. Vielmehr hätten sie stets alle notwendigen Unterlagen unverzüglich eingereicht und sich keineswegs widersprüchlich geäussert (Beschwerde Rz. 21).

### **E. 5.2**

Wird eine Beschwerde teilweise gutgeheissen, werden die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission anteilmässig aufgeteilt (Art. 200 Abs. 1 StG). Der obsiegenden Partei werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre oder wenn sie die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat (Art. 200 Abs. 2 StG). Schuldhaft unnötige Kosten verursacht u.a., wer Beweismittel verspätet vorlegt oder sich widersprüchlich verhält (Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 200 N. 6). Das Verwaltungsgericht auferlegt sich in Bezug auf Bestimmung und Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten praxismässig eine gewisse Zurückhaltung und billigt den Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 15 vorinstanzlichen Behörden in dieser Hinsicht einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu; es greift nur dann ein, wenn die Vorinstanz ihr Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 1.3; aus jüngerer Zeit VGE 2018/447/2019/72 vom 4.3.2020 [zur Publ. bestimmt] E. 7.3, 2019/34 vom 12.11.2019 E. 6.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 80 N. 15 und Art. 104 N. 7).

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführenden haben im vorinstanzlichen Verfahren mit ihrem Antrag auf Anerkennung von Schulden in der Höhe von Fr. 1'490'772.30 obsiegt. Deren Beurteilung dürfte der StRK allerdings kaum Aufwand bereitet haben, zumal die Steuerverwaltung den Schuldenabzug im Rekursverfahren anerkannt hat (vgl. Vernehmlassung vom 26.10.2018 S. 2, Vorakten StRK pag. 124 ff.). Ganz anders die Verkehrswertbemessung der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_, die sich schon allein aufgrund der widersprüchlichen Aktenlage viel aufwendiger darstellte. Zwar hat die StRK die Beschwerde diesbezüglich teilweise gutgeheissen. Jedoch ist der von der StRK ermittelte Verkehrswert in der Höhe von Fr. 3'747'790.-- immer noch weit vom Antrag der Beschwerdeführenden auf Anerkennung eines Werts von Fr. 125'000.-- entfernt. Wie die StRK zudem zu Recht festgestellt hat, haben die Beschwerdeführenden mehrere Unterlagen verspätet oder unvollständig eingereicht. So etwa lag der Steuerverwaltung für die Beurteilung des Vermögenssteuerwerts der Kunstsammlung C.\_\_\_\_\_ von den vorhandenen Versicherungspolice lediglich diejenige der F.\_\_\_\_\_ Versicherung AG vor – die beiden anderen Versicherungspolice sowie die Expertise 2002 haben die

Beschwerdeführenden erst im Rekursverfahren eingereicht. Dies obwohl die Steuerverwaltung sie bereits im Einspracheverfahren angehalten hatte, ein Sachverständigengutachten beizubringen (Schreiben vom 15.5.2018, Vorakten StV pag. 43). Auch die Expertise Mai 2005 gaben die Beschwerdeführenden erst nach entsprechender Aufforderung durch die StRK zu den Akten (vgl. Schreiben vom 25.6.2019, Vorakten StRK pag. 129). Nicht bei den Akten befindet sich nach wie vor die Expertise April 2005. Im Rekursverfahren haben die Beschwerdeführenden sodann weder dargelegt, wie sie den von ihnen geltend gemachten Verkehrswert in der Höhe von Fr. 125'000.-- konkret ermittelt haben, noch haben sie den Kauf- bzw. den Anschaffungspreis hinreichend begründet und belegt (vgl. vorne E. 4.4.2).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 06.11.2020, Nr. 100.2019.350U, Seite 16 Bei diesen Gegebenheiten ist nicht zu beanstanden, dass die StRK den Beschwerdeführenden die gesamten Verfahrenskosten auferlegt hat. Entsprechend dringen die Beschwerdeführenden auch mit ihrem Subeventualbegehren nicht durch.

## **E. 6**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG). Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.