

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00057 vom 20. Januar 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-01-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00057](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00057)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00057 du 20 janvier 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00057 del 20 gennaio 2010

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2004 und 2005 | Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit. Kunsthandel. Festhalten am herkömmlichen (klassifizierenden) Rechtsbegriff. Danach erfordert die selbständige Erwerbstätigkeit kumulativ die fünf Merkmale (1.) des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, (2.) des Einsatzes von Arbeit und Kapital, (3.) der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, (4.), der Gewinnerzielungsabsicht sowie (5.) der planmässig und anhaltenden (nach aussen "sichtbare") Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (vgl. E. 2.2). Präzisierung und Begründung der Rechtsprechung. Nach dem vom Bundesgericht verwendeten offenen Typusbegriff zur Bestimmung der selbständigen Erwerbstätigkeit wird erst im Einzelfall darüber befunden, welche als Typusmerkmale dienenden Indizien - wie planmässiges Vorgehen, beruflicher Zusammenhang, Häufigkeit der Geschäfte, kurze Besitzdauer, spezielle Fachkenntnisse, erhebliche Fremdmittel - überhaupt und in welcher Intensität vorliegen müssen und wie sie im gegenseitigen Verhältnis zu gewichten sind. Diese Ausrichtung auf den Einzelfall verunmöglicht in vielen Fällen die Voraussehbarkeit der Qualifikation einer Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit und vermag daher den Anforderungen an Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit oftmals nicht zu genügen. Indessen sind die vom Bundesgericht entwickelten Indizien als Konkretisierungshilfen der Begriffsmerkmale des herkömmlichen Rechtsbegriffs heranzuziehen (E. 2.5). Der Pflichtige ist Aktionär, Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführer einer Aktiengesellschaft, die Auktionen durchführt sowie mit Antiquitäten und Kunstgegenständen handelt. Ausserdem ist er Inhaber einer Galerie, welche Kunstgegenstände erwirbt und verkauft. Er veräusserte 2004 seiner Geschäftspartnerin (Mitaktionärin und Verwaltungsratspräsidentin) aus seiner privaten Kunstsammlung mit über 80 Gegenständen einen Anteil an einer vor über 30 Jahren erworbenen Skulptur zum Preis von rund einer Million Franken. Innerhalb der letzten dreizehn Jahre hatte er sieben Verkäufe aus seiner Sammlung getätigt - seit dem Jahr 2000 nur an seine Geschäftspartnerin - und dabei Erlöse von mehreren Millionen Franken erzielt. Das Verwaltungsgericht lehnt im Gegensatz zu seinen Vorinstanzen die Annahme einer selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit ab, weil die Merkmale der Planmässigkeit, Nachhaltigkeit und der nach aussen sichtbaren Teilnahme am Wirtschaftsverkehr nicht gegeben sind (E. 3).

## **Erwägungen**

### **E. 3.1**

Streitig ist, ob der pflichtige Ehemann für die Steuerperiode 2004 als selbständig erwerbender ("gewerbmässiger") Kunsthändler zu betrachten und der Erlös aus der Veräusserung eines Anteils an einer Skulptur deshalb als Einkommen aus selbständiger

(Neben-)Erwerbstätigkeit zu würdigen sei. Die Rekurskommission hat erwogen, der Pflichtige habe innerhalb von dreizehn Jahren (1991 bis 2004) sieben Verkäufe getätigt und dabei Erlöse von über Fr. 3'000'000.- erzielt. Auch wenn die Zahl der Transaktionen im Vergleich zu seiner Sammlung (mit über 80 Gegenständen) nicht sonderlich hoch sei, liege eine Häufung von Transaktionen vor. Unbeachtlich sei, dass der Pflichtige die Skulptur Ende der 70er-Jahre erworben haben wolle. Zudem habe er besondere Fachkenntnisse eingesetzt und sei hauptberuflich im professionellen Kunsthandel tätig. Er habe nur einen Anteil an der Skulptur verkauft; sein neuer Anteil entspreche seiner Beteiligungsquote an der Kunsthandelsgesellschaft. Ferner habe er den Verkaufserlös sowie frühere Erlöse teilweise zur Bestreitung des Lebensunterhalts und für seine Kunsthandelsgesellschaft verwendet. Deshalb liege eine selbständige Erwerbstätigkeit vor. Die Pflichtigen bringen dagegen vor, der Ehemann habe die Skulptur als Kunstgegenstand für sein Eigenheim angeschafft. Er habe keine Bemühungen unternommen, die Entwicklung des Marktes zur Gewinnerzielung auszunutzen. Ein Auftritt am Markt sei überhaupt vermieden worden, weshalb der Verkauf auch an seine Geschäftspartnerin erfolgt sei. Der Pflichtige sei sehr unprofessionell vorgegangen, weshalb keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege, sondern eine Veräusserung bei einer zufällig sich ergebenden Gelegenheit. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die einzelnen, kumulativ erforderlichen Begriffsmerkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. E. 2.5), nämlich die Merkmale des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, des Einsatzes von Arbeit und Kapital, der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der planmässigen und anhaltenden Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, gegeben sind.

### **E. 3.2**

Der Pflichtige hat unbestrittenermassen Kunstgegenstände auf eigene Rechnung erworben und vereinzelt weiterveräussert. Er hat demzufolge auf eigenes Risiko gehandelt (vgl. E. 2.5.2).

### **E. 3.3**

Auch wenn die Verwaltung der Kunstgegenstände kaum erhebliche Arbeit erfordern dürfte, liegt in der Auswahl, dem Erwerb und der Veräusserung der Kunstgegenstände bereits ein Einsatz von Arbeitskraft und Kapital (vgl. E. 2.5.3).

### **E. 3.4**

Der Pflichtige hat seine Kunstverkäufe in einer frei bestimmten Selbstorganisation getätigt (vgl. E. 2.5.4) und nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit für die D AG.

### **E. 3.5**

Obwohl der Einstandspreis der Skulptur nicht bekannt und daher ungewiss ist, ob der Pflichtige letztlich einen Gewinn aus der Veräusserung erzielt hat, kann davon ausgegangen werden, dass er die Kunstgegenstände in Gewinnerzielungsabsicht (vgl. E. 2.5.5) veräussert hat.

### **E. 3.6**

Fraglich ist, ob der Pflichtige planmässig und nachhaltig am Wirtschaftsverkehr teilgenommen hat (vgl. E. 2.5.6).

#### **E. 3.6.1**

Mit Blick auf das Merkmal der Planmässigkeit (vgl. E. 2.5.6.3) ist festzustellen, dass der Pflichtige die Skulptur nach eigenen unbestrittenen Angaben Ende der 70er-Jahre erworben hat. Die lange Haltedauer deutet nicht auf ein planmässiges Vorgehen hin, selbst wenn berücksichtigt wird, dass die Besitzdauer bei Kunstgegenständen deutlich länger sein dürfte als etwa bei Wertschriften. Es bestehen keine Hinweise darauf, dass der Pflichtige die Skulptur so lange gehalten hat, um sie im Zenit ihres Werts unter Ausnützung einer vorteilhaften Marktsituation veräussern zu können. Im Gegenteil: Aufgrund der Aktenlage ist davon auszugehen, dass der Pflichtige keine Abklärungen bezüglich der Marktsituation vorgenommen hat. Dies rückt den Verkauf in die Nähe einer Gelegenheitsveräusserung. Dass der Pflichtige hauptberuflich im Kunsthandel tätig ist und mithin über entsprechende Fachkenntnisse verfügt, macht den Verkauf von Kunstgegenständen für sich allein noch nicht zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Vielmehr liegt der Schluss nahe, dass ein hauptberuflicher Kunsthändler auch im privaten Rahmen Freude an Kunstobjekten hat und diese sammelt. Dass der Pflichtige seine Fachkenntnisse beim Verkauf der Skulptur genutzt haben könnte, ist nicht zu beanstanden, ist doch jeder Anleger verständlicherweise bestrebt, seine Anlagen bestmöglich zu tätigen. Dennoch fehlen Indizien für ein systematisches Vorgehen des Pflichtigen dahingehend, dass er den Kunstmarkt eingehend studiert und eine konkrete Marktsituation auszunutzen versucht habe, um einen möglichst hohen Erlös zu erzielen. Er hat die Skulptur stattdessen an seine Geschäftspartnerin verkauft – wie im Übrigen auch alle anderen Veräusserungen aus seiner Privatsammlung seit dem Jahr 2000. Vor diesem Hintergrund, wonach die Skulptur (ebenso wie weitere Kunstgegenstände aus der Privatsammlung) an die Geschäftspartnerin verkauft wurde, ohne vorgängig das Bestehen weiterer Kaufinteressenten abzuklären, muss ein planmässiges Vorgehen des Beschwerdeführers verneint werden.

### **E. 3.6.2**

Hinsichtlich des Erfordernisses der Nachhaltigkeit der Tätigkeit (vgl. E. 2.5.6.4) steht fest, dass der Pflichtige in dreizehn Jahren sieben Verkäufe getätigt hat. Unter Berücksichtigung, dass der Kunsthandel kein Transaktionsvolumen wie beim Wertschriftenhandel erwarten lässt, sondern eher dem Liegenschaftenshandel gleicht, spricht die geringe Anzahl der Verkäufe für sich allein betrachtet noch nicht gegen die Nachhaltigkeit des Vorgehens. Verglichen mit der Grösse der Sammlung von über 80 Kunstobjekten sind sieben Verkäufe allerdings als gering anzusehen. Zu beachten ist auch die zeitliche Verteilung dieser Veräusserungen: Während die ersten drei im Zeitraum von 1991 bis 1993 erfolgten, geschahen die restlichen vier im Zeitraum von 2000 bis 2004. Diese Häufung stützt die Vorbringen der Pflichtigen, es habe sich bei den Veräusserungen um Notverkäufe gehandelt, um den Lebensaufwand zu bestreiten und um rezessionsbedingte Schwierigkeiten zu überbrücken. Der Verkauf bloss einiger Objekte der Kunstsammlung an die Geschäftspartnerin deutet ebenfalls darauf hin, dass diese Verkäufe aus finanzieller Notwendigkeit erfolgt waren, einerseits (hinsichtlich der Verkäufe im Jahr 2000) um die eigenen Lebenshaltungskosten zu decken, andererseits (bezüglich des Verkaufs im Jahr 2004) um die beiden Gesellschaften des Pflichtigen mit Liquidität zu versorgen. Dass dieser einen Teil des Erlöses in seine Gesellschaft hat einfliessen lassen, ist nicht zu beanstanden; eine Reinvestition in Kunstgegenstände ist nachweislich nicht erfolgt. In Würdigung dieser Umstände ist die Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Pflichtigen zu verneinen.

### **E. 3.6.3**

Ebenso wenig liegt eine nach aussen hin sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr vor (vgl. E. 2.5.6.2): Seit dem Jahr 2000 hat der Pflichtige seine Verkäufe ausnahmslos an seine Geschäftspartnerin getätigt. Dass er auch anderweitig Angebote eingeholt hat, ist nicht ersichtlich und wird auch nicht behauptet. Es ist dem Pflichtigen offenkundig nicht darum gegangen, am Markt aufzutreten, um einen möglichst hohen Erlös erzielen zu können, sondern finanziellen Schwierigkeiten durch den (raschen) Verkauf der Kunstgegenstände entgegenzutreten.

#### **E. 3.6.4**

Das Begriffsmerkmal der planmässigen, nachhaltigen und nach aussen hin sichtbaren Teilnahme am Wirtschaftsverkehr muss nach dem Gesagten verneint werden. Demzufolge sind die Gewinne aus der Veräusserung der Skulptur im Jahr 2004 als private Kapitalgewinne im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet.

#### **E. 4**

(...)

#### **E. 5.1**

(...)

#### **E. 5.2**

Da die Aufrechnung des aus dem Verkauf der Skulptur erzielten Gewinns unterbleibt (vgl. E. 3.4.3), kann der Einwand der Rekurskommission, wonach der Selbstbehalt die Krankheitskosten [im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG] bei Weitem übersteige, den Pflichtigen nicht mehr entgegengehalten werden. Die Vorinstanz hat die Abzugsfähigkeit der Krankheitskosten nicht geprüft, weshalb sie dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen hat.

#### **E. 6**

Da die Beschwerdeführenden im Wesentlichen obsiegen, sind die Gerichtskosten vollumfänglich der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen eine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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