

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00055 vom 25. August 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2010.00055](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00055)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00055 du 25 août 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00055 del 25 agosto 2010

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2004 (2. Rechtsgang) | Bindung des VGer an eigene Rückweisungsentscheide (Praxisänderung) Das VGer ist in Steuersachen an seine Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden, wenn es sich im zweiten Rechtsgang erneut mit der Sache zu befassen hat. Es ist den Parteien somit verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder gar nicht in Erwägung gezogen worden sind. An der bisherigen, gegenteiligen Rechtsprechung ist nicht länger festzuhalten (E. 1.3.1). Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2). Abweisung, soweit Eintreten. Vgl. auch SB.2009.00056 (1. Rechtsgang).

## **Erwägungen**

### **E. 3.1**

Streitig ist, ob der pflichtige Ehemann für die Steuerperiode 2004 als selbständig erwerbender ("gewerbsmässiger") 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. ... 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 habe. 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 Liegenschaftenhandel 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, anderseits (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 § 16 Abs. 3 Satz 1 StG nicht der Besteuerung zu unterwerfen.

## **E. 4**

Gestützt auf § 32 lit. a StG können von den Einkünften unter anderem die Krankheitskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen in Abzug gebracht werden, soweit der Steuerpflichtige diese Kosten selber trägt und diese 5 % der um die Aufwendungen gemäss §§ 26–31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Die Rekurskommission hat im zweiten Rechtsgang die von den Pflichtigen für das Jahr 2004 deklarierten Krankheitskosten von insgesamt Fr. ... aufgrund der nachgereichten Belege geprüft und die Kosten, soweit sie den Selbstbehalt übersteigen, vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Das kantonale Steueramt hat dieser Würdigung nicht widersprochen. Somit ist

die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**E. 5**

Da der Beschwerdeführer unterliegt, sind ihm die Gerichtskosten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht der obsiegenden Beschwerdegegnerschaft eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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