

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00056 vom 25. August 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00056

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00056 du 25 août 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00056 del 25 agosto 2010

Regeste

Direkte Bundessteuer 2004 (2. Rechtsgang) | Bindung des VGer an eigene Rückweisungsentscheide Das VGer ist im Bereich der direkten Bundessteuer 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 (E. 1.3.1). Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2). Abweisung, soweit Eintreten. Vgl. auch SB.2009.00057 (1. Rechtsgang).

Erwägungen

E. 2.1

Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Demgegenüber sind laut Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Die wortgleiche Regelung findet sich in § 18 Abs. 1 bis 3 und § 16 Abs. 3 (Satz 1) des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, dass beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen sind (BGr, 20. September 2005, StE 2006 A 23.1 Nr. 13 E. 2.2 mit Hinweisen; BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.1, www.bger.ch).

E. 2.2

Weder im Gesetz noch in einer Verordnung wird näher umschrieben, was als selbständige Erwerbstätigkeit gilt. Hieraus hat das Bundesgericht geschlossen, dass es sich beim Terminus "selbständige Erwerbstätigkeit" um einen steuerrechtlichen Begriff handelt, der in der Praxis aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die er abdecken soll, nicht klar definiert ist. Allgemein sei darunter jede Tätigkeit zu verstehen, bei der eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c). Eine ähnliche Definition liegt der ständigen Rechtsprechung des zürcherischen Verwaltungsgerichts zugrunde. Es versteht unter

"selbständiger Erwerbstätigkeit" jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1, www.vgrzh.ch; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28 ; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Das Verwaltungsgericht verlangt somit, anders als das Bundesgericht, dass die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat (BGE 122 II 446 E. 3b und 5a; BGr, 12. November 2001, StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a; ASA 56, 366 ff. E. 2c). Die im Wesentlichen übereinstimmende Auslegung des Begriffs der "selbständigen Erwerbstätigkeit" durch die Gerichte wird von der Lehre geteilt (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG N. 13; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 14 m.H.; Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich etc. 2004, S. 2).

E. 2.3.1

Obwohl es vom erörterten Begriffsverständnis ausgeht, hat es das Bundesgericht bisher abgelehnt, die einzelnen Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit (isoliert) zu betrachten, weil diese in unterschiedlicher Intensität auftreten könnten. Eine selbständige Erwerbstätigkeit könne nämlich haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob sie vorliege, sei stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a; 122 II 446 E. 3b). Auch wenn der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Regel die erwähnten Elemente (vgl. E. 2.2) – d.h. die auf eigenes Risiko in frei bestimmter Selbstorganisation planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Gewinnerzielung unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital – umfasse, so bedeute dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlten, nicht mehr selbständig sei. So könne es z.B. bei liberalen oder künstlerischen Berufen gänzlich am Einsatz von Kapital fehlen. Selbst der stille Teilhaber in einer einfachen Gesellschaft, die über einen gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb verfüge, gelte als selbständig erwerbend (BGE 125 II 113 E. 5b). Eine selbständige Erwerbstätigkeit könne im Einzelfall auch gegeben sein, wenn der Betreffende nicht nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnehme, kein selbständiger Marktauftritt vorliege (bei einer nebenberuflichen Tätigkeit) oder kein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben werde (BGE 122 II 446 E. 5). Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG sei umfassender als jener des Unternehmens, des Geschäfts, Betriebs oder Gewerbes, die eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erforderten. Das zeige sich darin, dass diese Vorschrift in Abs. 1 nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit für steuerbar erkläre (BGE 125 II 113 E. 5b). Das Bundesgericht hat sodann darauf hingewiesen, dass sich aus der Entstehungsgeschichte des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer nicht ergebe, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit – namentlich aus Liegenschaften- oder Wertpapierhandel – im Vergleich zum früheren Recht habe einschränken wollen (BGE 125 II 113 E. 5c mit Hinweisen) . Der Gesetzgeber nehme somit an, dass auch Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgehe, steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

darstellten und auch die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte Geschäftsvermögen bildeten, selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliege. Steuerfrei seien somit nach Art. 16 Abs. 3 DBG jene Kapitalgewinne auf Privatvermögen, die im Rahmen der gewöhnlichen Vermögensverwaltung, d.h. ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen, oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt würden (BGE 125 II 113 E. 5d).

E. 2.3.2

Das Bundesgericht prüft im Einzelfall das Vorliegen gewisser Indizien, die in Kombination oder unter Umständen auch alleine zur Bejahung der selbständigen Erwerbstätigkeit führen können. Darunter fallen die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte, der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, die kurze Besitzdauer, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte und die Wiederanlage des erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c; 122 II 446 E. 3b; zuletzt bestätigt im Urteil vom 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.4, www.bger.ch). Der Kasuistik sind etwa die folgenden Fälle zu entnehmen: Bejaht hat das Bundesgericht die selbständige Erwerbstätigkeit bei einer Pianistin, die umfangreiche Wertschriftengeschäfte tätigen liess und dadurch einen Gewinn von über einer halben Million Franken erwirtschaften konnte. Massgebend war das systematische und planmässige Vorgehen sowie die Häufigkeit und Grössenordnung der Geschäfte. Keine Rolle spielte, dass die Steuerpflichtige über keine Spezialkenntnisse verfügte. Das Bundesgericht rechnete ihr die Fachkenntnisse des von ihr beauftragten Notars an (vgl. BGr, 13. November 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 54). Unbeachtlich war sodann die Tatsache, dass kein Fremdkapital verwendet wurde, obwohl der Einsatz von Fremdkapital als stärkstes Indiz für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel gewürdigt wird (vgl. das Votum Gemperli, AB 1999 S 43; Reich, Art. 18 DBG N. 16b; ebenso BGr, 9. Juli 1999, StE 1999 B 23.1 Nr. 43 E. 3a). Demgegenüber hat das Bundesgericht die selbständige Erwerbstätigkeit verneint bei einem Fahrlehrer, der ebenfalls kein Fachwissen besass, dafür aber mit Fremdkapital – wenn auch in geringem Umfang – spekuliert und über eine Million Franken umgesetzt hatte (BGr, 3. Juli 1998, StE 1998 B 23.1 Nr. 39). Offen bleibt, ob es eine Rolle gespielt hatte, dass der Fahrlehrer keine Gewinne erzielt hatte, sondern seine Verluste steuerlich in Abzug bringen wollte. In einem anderen Entscheid bezüglich eines mutmasslichen Weinhändlers stellte das Bundesgericht fest, dass die typischen Kriterien für eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht vorlägen. Denn weder hatte der Steuerpflichtige Fremdkapital aufgenommen noch stand die Veräusserung des Weins in Zusammenhang mit seiner (haupt-)beruflichen Tätigkeit. Zudem wurde für den Verkauf des Weins keine Personengesellschaft gegründet, und ein Verkaufslokal existierte nicht. Dennoch bejahte das Bundesgericht die selbständige Erwerbstätigkeit und stellte dabei hauptsächlich auf die Grösse der Weinsammlung ab (BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51).

E. 2.4.1

Genügt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts unter Umständen bereits ein Indiz für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit – obwohl in diesem Fall notwendigerweise alle anderen Indizien fehlen – und kann dieses einschlägige Indiz von Fall zu Fall variieren, weil die Indizien untereinander nicht von vornherein und daher vorhersehbar gewichtet sind, leidet darunter zum einen die Rechtssicherheit und fehlt es

zum ändern an einem objektivierten Massstab, der die Beurteilung rechtsgleicher Behandlung zuverlässig erlaubt. Der bundesgerichtlichen Praxis ist nicht nur in Lehre und Rechtsprechung Kritik erwachsen (vgl. Reich, Art. 18 DBG N. 16 ff. m.H.). Auch der Bundesrat hat in s einer Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II mit Bezug auf den sogenannten Quasi-Wertschriftenhändler ausgeführt, dass der Vollzug in den Kantonen uneinheitlich und die Akzeptanz der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gering sei (BBl 2005, 4804). Die Praxis beruhe mehr auf subjektiven als auf objektiven Kriterien und gewährleiste damit weder Rechtssicherheit noch Gleichbehandlung (BBl 2005, 4809). Der Versuch, den Begriff des Quasi-Wertschriftenhändlers gesetzlich zu regeln, ist zuletzt bei der Unternehmenssteuerreform II im Parlament (vorläufig) gescheitert (vgl. AB 2006 S 440 ff.; AB 2006 N 1473 ff.; AB 2007 S 12 f.). Somit ist weiter das (gemäss Votum Schiesser, AB 2006 S 441, "ominöse") Kreisschreiben Nr. 8 vom 21. Juni 2005 der eidgenössischen Steuerverwaltung massgebend, das auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beruht und den Steuersubjekten bezüglich Wertschriftenhandel insofern einen "safe haven" bietet, als dass kein gewerbsmässiger Handel vorliegt, wenn sechs Voraussetzungen kumulativ gegeben sind. In der Lehre wird dieses Kreisschreiben kritisiert, weil sich die aufgestellten Voraussetzungen teilweise nicht aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ableiten liessen, ihrerseits unklar seien und nur von einem kleinen Teil der Steuerpflichtigen erfüllt werden dürften (vgl. Urs Kapalle/Alexandra Salib, Der Quasi-Wertpapierhändler in der Unternehmenssteuerreform II, in: Steuer Revue [StR] 2005, 730 ff., 748 ff.; Thomas Jörg Kaufmann/Orlando Rabaglio, Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel – Zum Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, 1059 ff.).

E. 2.4.2

Das Bundesgericht bezweckt mit seiner Rechtsprechung, die selbständige Erwerbstätigkeit in ihren verschiedensten Erscheinungsformen zu erfassen. Es bedient sich methodisch eines Typusbegriffs (vgl. Reich, Art. 18 DBG N. 15), der auf bestimmten Merkmalen beruht. Ob ein bestimmter Sachverhalt unter den Typusbegriff fällt, hängt davon ab, ob er umfassend betrachtet dem Erscheinungsbild des Typus – vorliegend der selbständigen Erwerbstätigkeit – entspricht, wobei einzelne Merkmale entbehrlich oder gegeneinander austauschbar sind (vgl. Ralf P. Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen 2007, S. 160; Jörg Manfred Mössner, Typusbegriffe im Steuerrecht, in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 161 ff., S. 170 f.). Der Typusbegriff zielt somit auf die Gewichtung der ihm zugrunde liegenden Merkmale im Einzelfall ab. Erst im Einzelfall wird 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. Es leuchtet ein, dass ein derartiger Typusbegriff von seinem Wesen her zwar auf die Erfassung der selbständigen Erwerbstätigkeit in all ihren Facetten und somit auf die Herstellung optimaler Einzelfallgerechtigkeit ausgerichtet ist. Doch ist es gerade diese Ausrichtung auf den Einzelfall, welche die Voraussehbarkeit der Qualifikation einer Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit in vielen Fällen verunmöglicht und daher den Anforderungen an Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit oftmals nicht zu genügen vermag. In der deutschen Steuerrechtslehre wird die Verwendung von Typusbegriffen deshalb kritisiert: Der Rechtsanwender setze sich damit an die Stelle des Gesetzgebers; weder dem Bestimmtheitsgrundsatz noch dem Gebot der Rechtssicherheit vermöge der Typusbegriff zu

genügen (Schenke, S. 168 ff.; Mössner, S. 171). Es bestehe gerade im Steuerrecht die Tendenz, "einen Begriff mit an sich klaren Merkmalen zum Typusbegriff zu erklären, um auch solche Fälle für steuerbar erklären zu können, die zwar nicht alle, sondern nur einige Merkmale erfüllen, nach Ansicht des Interpreten jedoch besteuert werden müssten" (Mössner, S. 171). Versuche, den Typusbegriff dadurch vorhersehbar zu gestalten, dass die als Typusmerkmale dienenden Indizien generell-abstrakt quantifiziert werden, etwa indem eine bestimmte Anzahl Merkmale kumulativ gegeben sein müssen oder unter den Merkmalen feste Prioritäten formuliert werden, sind gescheitert oder zum Scheitern verurteilt (vgl. E. 2.4.1). Denn eine solche Umgestaltung widerspricht letztlich dem geschilderten Wesenskern des Typusbegriffs.

E. 2.5.1

Wohl legt Art. 18 Abs. 1 DBG, wonach Einkünfte aus "jeder (...) selbständigen Erwerbstätigkeit" steuerbar sind, nahe, diesen Begriff ausschliesslich aufgrund von Typusmerkmalen zu umschreiben. Weil aber der Wortlaut der Bestimmung zunächst beispielhaft "Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb" und "aus einem freien Beruf" auflistet, lässt sich daraus zwanglos der Schluss ziehen, die Umschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit als allgemeinen bzw. "Auffangtatbestand" habe sich an den gesetzlichen Beispielen zu orientieren. Diese sind aber seit jeher vom Bundesgericht wie von den kantonalen Gerichten im Einklang mit der Lehre aufgrund des herkömmlichen klassifizierenden Rechtsbegriffs definiert worden, d.h. aufgrund der kumulativ erforderlichen 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 (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (vgl. E. 2.2). Allerdings können auch diese konkretisierenden Begriffsmerkmale nicht losgelöst vom gesetzlichen (Ideal-)Typus der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden. Aus diesen Überlegungen heraus und im Licht der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit rechtfertigt es sich für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, auf den herkömmlichen Rechtsbegriff abzustellen mit der Folge, dass beim Fehlen auch nur eines der Merkmale keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Dass damit im Vergleich zum offenen Typusbegriff eine gewisse Einengung der Qualifikation von Tätigkeiten als selbständige Erwerbstätigkeit einhergeht, kann angesichts der Verbesserung der Voraussehbarkeit behördlicher Rechtsanwendung und rechtsgleicher Behandlung der Steuerpflichtigen hingenommen werden. Diese Einengung begünstigt nicht von vornherein einseitig die Steuerpflichtigen, denn der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne entspricht die fehlende Abzugsfähigkeit privater Kapitalverluste bzw. der Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steht die Abzugsfähigkeit von Verlusten auf Geschäftsvermögen gegenüber (Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG; Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG; § 27 Abs. 2 lit. c StG; Reich/Züger, Art. 27 DBG N. 42). Die begriffliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit ist im Übrigen nicht bloss im Steuerrecht von Bedeutung, sondern auch in anderen Rechtsbereichen. Das Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Ausländerinnen und Ausländer kennt unter anderem auch die Kategorie der selbständig erwerbenden Personen (Art. 11 Abs. 2 und 19). Das Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA) verwendet ebenfalls diesen Begriff (Art. 12 Abs. 1 Anhang I zum FZA). Das diesbezügliche interne Recht hat demzufolge in neuerer Zeit eine erhöhte Bedeutung im

Licht des Staatsvertragsrechts erhalten. Die entsprechende bundesrätliche Verordnung vom 24. Oktober 2007 über Zulassung, Aufenthalt und Erwerbstätigkeit definiert in Art. 2 Abs. 1 die selbständige Erwerbstätigkeit wie folgt: "Als selbständige Erwerbstätigkeit gilt die Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen einer eigenen, frei gewählten Organisation, die auf die Einkommenserzielung ausgerichtet ist, unter eigener Weisungsgewalt steht und das unternehmerische Risiko selbst trägt. Diese frei gewählte Organisation tritt nach aussen in Erscheinung, indem beispielsweise ein Handels-, Fabrikations-, Dienstleistungs-, Gewerbe- oder anderer Geschäftsbetrieb geführt wird." In diesem Bereich geht das Bundesrecht vom herkömmlichen Rechtsbegriff der selbständigen Erwerbstätigkeit aus und klassifiziert ihn aufgrund kumulativ erforderlicher Merkmale. Dies entspricht dem vom Verwaltungsgericht gewählten methodischen Vorgehen. Im Folgenden ist auf die fünf Begriffsmerkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit näher einzugehen. Die vom Bundesgericht entwickelten Indizien sind dabei als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c; Reich, Art. 8 StHG N. 12).

E. 2.5.2

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat auf eigenes Risiko zu erfolgen. Das Begriffsmerkmal des Tätigwerdens auf eigene Rechnung mit den damit verbundenen Gewinnchancen und Verlustrisiken gehört zum Kerngehalt der selbständigen Erwerbstätigkeit, das sie von der unselbständigen Erwerbstätigkeit abgrenzt, die auf "fremde" Rechnung ausgeübt wird (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 18 N. 9; Duss/Greter/von Ah, S. 4; Peter Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt a.M. 1992, S. 6). So kann etwa der Einsatz erheblicher Fremdmittel Indiz für das Eingehen eines Unternehmerrisikos sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z.B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek.

E. 2.5.3

Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit Arbeitskraft und Kapital einzusetzen. Der Arbeitseinsatz muss – anders als bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit – nicht persönlich erfolgen. Der Steuerpflichtige kann sich substituieren lassen, indem er eine Drittperson, z.B. einen Vermögensverwalter, damit beauftragt (vgl. BGr, 13. November 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 54; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N. 10; Stocker, S. 5). Unter dem einzusetzenden Kapital ist in einem engeren Sinn das für die infrage stehende Tätigkeit bestimmte Eigen- und Fremdkapital zu verstehen, in einem weiteren Sinn auch das (gesamte) Vermögen des Steuerpflichtigen, das als Haftungssubstrat das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit zu tragen hat. Indiz für den Kapitaleinsatz ist unter anderem die Aufnahme von Fremdmitteln für die Ausübung der fraglichen Tätigkeit.

E. 2.5.4

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen. Die autonome Organisation der Tätigkeit geht der unselbständigen Erwerbstätigkeit ab, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert ist, in der er seine Tätigkeit weisungsgebunden ausüben hat (vgl. BGr, 5. April 2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N. 6 f.; Stocker, S. 7).

E. 2.5.5

Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab. So gesehen wird das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht regelmässig erfüllt sein, unabhängig davon, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine "schlichte" Vermögensverwaltung oder eine Liebhaberei vorliegt. Das Fehlen der Gewinnstrebigkeit kann sich indessen aus der Tätigkeit selber ergeben, weil diese entweder als Grundlage für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint oder nicht nach kommerziellen Gesichtspunkten ausgeübt wird. Dabei entspricht es der Lebenserfahrung, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, sobald erkennbar ist, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf Dauer nicht realisieren lässt. Wird die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gleichwohl fortgesetzt, ist alsdann zu vermuten, dass dies nicht (mehr) zum Zweck der Gewinnerzielung geschieht, sondern aus andern Gründen, namentlich aus Liebhaberei. Denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, E. 1.3, www.bger.ch; Locher, Art. 18 N. 22; Duss/Greter/von Ah, S. 7). Wie lange die wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafür spricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nicht allgemein gesagt werden. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118).

E. 2.5.6.1

Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d.h. planmässigen und anhaltenden (nachhaltigen), Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Dieses Begriffsmerkmal, das seinerseits die Untermerkmale der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, der Planmässigkeit sowie der Nachhaltigkeit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr umfasst, ist von ausschlaggebender praktischer Bedeutung. Es ermöglicht die Abgrenzung der steuerbaren (Kapital-) Gewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Gewinnen, die ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt werden und daher als private Kapitalgewinne steuerfrei sind (vgl. BGE 125 II 113 E. 5d).

E. 2.5.6.2

Die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr ist zentrales Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit. Darunter ist die Teilnahme am marktmässigen Austausch von Gütern, Dienst- und Finanzleistungen zu verstehen. Der Marktauftritt ist schon seinem Wesen nach eine "nach aussen sichtbare", d.h. auf dem Markt in Erscheinung tretende Teilnahme am Wirtschaftsverkehr. Das ergibt sich aber auch aus der gesetzlichen Aufzählung von Art. 18 Abs. 1 DBG, welche als Beispiele selbständiger Erwerbstätigkeit den Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb sowie den freien Beruf nennt. Er grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der "schlichten" Verwaltung eigenen Vermögens ab (vgl. RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28 ; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17) . Wohl verlangt das Bundesgericht für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit "nach der Praxis" nicht, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar (wahrnehmbar) am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. E. 1.2). Für diese

Praxis hat es jedoch bisher keine Begründung geliefert. Im Entscheid vom 12. November 2001 (StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a) verweist das Gericht auf BGE 122 II 446 E. 3b, worin auf den Entscheid vom 17. Februar 1986 (ASA 56, 366 ff.E. 2c) weiterverwiesen wird. Darin bezieht sich das Bundesgericht auf einen unveröffentlichten Entscheid vom 19. Dezember 1984 i.S. B., von dem abzuweichen kein Anlass bestehe und nach welchem es keine Rolle spiele, "dass der Wertpapier- und Goldkäufer dabei nicht nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme". Auf das Erfordernis der nach aussen sichtbaren Teilnahme am Wirtschaftsverkehr – des Marktauftritts – kann daher nicht verzichtet werden, gehört es doch zum Wesenskern der selbständigen Erwerbstätigkeit. Angesichts der sich ausweitenden Möglichkeiten, mittels Informationstechnologie – namentlich über das Internet – am Markt teilzunehmen, sind die Anforderungen an die äusserliche Sichtbarkeit des Marktauftritts entsprechend den hierbei eingesetzten Mitteln anzupassen. Eine eigentliche, qualifizierte Marktteilnahme mit einem für jedermann ersichtlichen Auftritt (Büroräumlichkeiten mit Firmenschild, Inserate etc.) ist für einen Marktauftritt nicht erforderlich. Denn auch wer etwa "nur" über Internet oder "online" am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, kann nach aussen und damit sichtbar in Erscheinung treten. Liegt eine planmässige und nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr im nachstehenden Sinn vor, ist diese in aller Regel auch von einem Marktauftritt nach aussen begleitet. Damit spricht in diesen Fällen jeweils eine natürliche, aber grundsätzlich widerlegbare Vermutung für das Vorliegen des Kriteriums des Marktauftritts.

E. 2.5.6.3

Schon grammatikalisch drückt der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit aus, dass es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, die auf Erwerb ausgerichtet ist, also mit diesem Ziel planmässig und nicht spontan oder zufällig aufgrund sich gerade bietender Gelegenheiten ausgeübt wird. Ob die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr planmässig, d.h. in systematischer Art und Weise erfolgt und in einem weiteren Sinn "professionell" ist, muss anhand von Indizien beurteilt werden. Dabei fallen insbesondere in Betracht der Einsatz erheblicher Fremdmittel, die Wiederanlage des erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der enge Zusammenhang mit der sonstigen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, die kurze Besitzdauer der veräusserten Sache (vgl. BGr, 9. Mai 2007, StE 2008 B 23.1 Nr. 62 E. 3.2.2; BGr, 2. Dezember 1999, StE 2000 B 23.1 Nr. 45 E. 2c; BGr, 10. August 2009, StR 2009, 892 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 18 DBG N. 23 ff. und 39; Locher, Art. 18 DBG N. 34 f.) oder die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. dazu BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 24. August 2005, 2A.7/2005, E. 2 m.H., www.bger.ch). Das Merkmal der Planmässigkeit grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der schlichten Vermögensverwaltung und (in vielen Fällen) von der Liebhaberei (Hobby) ab.

E. 2.5.6.4

Die selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr kann infolgedessen (auch) einen unterschiedlichen zeitlichen Umfang aufweisen. Da sie aber planmässig zu erfolgen hat und nicht bloss bei sich zufällig bietender Gelegenheit (vgl. vorstehende E. 2.5.6.3.), muss sie innerhalb der massgebenden Zeitspanne anhaltend, d.h. nachhaltig, sein (Stocker, S. 4). Die Merkmale der Nachhaltigkeit und Planmässigkeit ("Professionalität") der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr sind eng miteinander verknüpft. Indizien für

Nachhaltigkeit sind insbesondere die Häufigkeit der Geschäfte, die kurze Besitzdauer und die Wiederanlage des erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände (BGr, 31. März 2003, StE 2003 B 23.1 Nr. 55, insbesondere E. 3; VGr GR, 22. September 1998, StE 1999 B 23.1 Nr. 40 E. 4a [betreffend Wertschriftenhandel]; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht – Band II, 9. A., Bern etc. 2002, § 43 N. 29). Ob die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr nachhaltig ist, beurteilt sich in erster Linie nach der Art der Tätigkeit und dem Marktbereich, in welchem sie ausgeübt wird. So setzt Nachhaltigkeit auf dem Gebiet des Wertschriftenhandels eine im Verhältnis zur Grösse und Diversifikation des Wertschriftenportfolios angemessene Bewirtschaftung voraus, was in der Zahl (Häufigkeit) von Käufen und Verkäufen sowie der Besitzdauer der Wertschriften zum Ausdruck gelangt. Demgegenüber bildet die Zahl von Transaktionen etwa im Bereich des Liegenschaftenshandels und des Kunsthandels nicht einziges Indiz für das Vorliegen von Nachhaltigkeit. Denn in diesen Marktbereichen ist die Bewirtschaftung der Anlageobjekte vielfach auf längere Zeitdauer angelegt, sodass Nachhaltigkeit auch bei einer im Verhältnis zur Grösse des Portfolios geringeren Zahl von Transaktionen gegeben sein kann. Allerdings darf diesfalls zwischen Kauf und Verkauf eines Objekts eine nicht zu lange Zeitdauer liegen, damit vermutet werden kann, dieses sei planmässig im Hinblick auf seinen späteren Verkauf erworben worden. Unter dem Gesichtswinkel der Nachhaltigkeit ist schliesslich festzuhalten, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nicht erst mit dem Fliessen von Einkünften beginnen muss. Es ist durchaus möglich, dass eine Betätigung, die im Übrigen alle Merkmale selbständiger Erwerbstätigkeit erfüllt, unter Umständen erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt. Zu denken ist etwa an Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger zu Beginn seiner Geschäftstätigkeit während längerer Zeit in grossem Umfang eigene oder fremde Arbeitskraft einsetzt und erhebliche finanzielle Mittel investiert, um ein Produkt zur Marktreife zu entwickeln oder ein Dienstleistungsgeschäft aufzubauen. Werden keine Einkünfte erzielt, kann das allerdings ein wesentlicher Hinweis dafür sein, dass es am Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht fehlt (vgl. E. 2.5.5).

E. 2.6

Es liegt in der Natur der Sache, dass es auch beim Rückgriff auf die einzelnen Merkmale des Rechtsbegriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht gelingen kann, jegliche Unbestimmtheit und Unschärfe auszuschalten. Gerade im Hinblick auf die mannigfaltigen Erscheinungsformen der selbständigen Erwerbstätigkeit muss den Behörden bei der Frage, ob die einzelnen Merkmale erfüllt sind, ein Ermessensspielraum zukommen, in welchem sie in Würdigung aller Umstände zu prüfen haben, ob die erwähnten Merkmale gegeben sind. Nachhaltigkeit kann etwa trotz geringer Anzahl Transaktionen vorliegen, wenn sie durch andere Umstände indiziert wird. Somit sind die Indizien, welche die einzelnen unabdingbaren Grundvoraussetzungen (eigenes Risiko, Einsatz von Arbeit und Kapital, frei gewählte Organisation, Absicht der Gewinnerzielung, planmässige, nachhaltige und nach aussen hin sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr) konkretisieren, untereinander austauschbar und je nach den konkreten Umständen entbehrlich. Damit kann der Einzelfallgerechtigkeit Rechnung getragen werden. Es ist aber nicht möglich, ein Begriffsmerkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit durch ein anderes zu substituieren, auch wenn Letzteres besonders ausgeprägt vorliegt, weil die selbständige Erwerbstätigkeit nur beim Vorliegen aller Merkmale bejaht werden darf.

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. ... 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 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.

E. 4

Gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG 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 (Art. 26–33 DBG) 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 die Beschwerdeführerin unterliegt, sind ihr die Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht der obsiegenden Beschwerdegegnerschaft eine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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