

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00156 vom 6. Juni 2012**

ZH Verwaltungsgericht, 2012-06-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00156](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00156)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00156 du 6 juin 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00156 del 6 giugno 2012

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2007 | Gewerbsmässiger Kunsthandel Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2.2). Angesichts der konkreten Umstände (lediglich zwei Verkäufe; längere Haltedauer; kein Einsatz von Fremdkapital; keine Reinvestition der Erlöse; Verkauf der Bilder bei Gelegenheit) ist keine planmässige und nachhaltige Teilnahme des Pflichtigen am wirtschaftlichen Verkehr ersichtlich, weshalb er trotz des Einsatzes von Fachkenntnissen nicht als selbständiger Kunsthändler qualifiziert werden kann (E. 2.3). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Der Pflichtige wendet sich gegen die Aufrechnung der Gewinne aus den Bilderverkäufen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

### **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 (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 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. 1–3 und § 16 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997. Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, dass beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen sind (BGr, 23. Oktober 2009, StE 2010 B 23.1 Nr. 68, E. 2.1; BGr, 20. September 2005, StE 2006 A 23.1 Nr. 13, E. 2.2 m. H.).

### **E. 2.2**

Die Rechtsprechung 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 (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b; 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; 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 [1985], 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 [1972] Nr. 58 = ZBl 74 [1973], 242 f.). Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts müssen

diese Elemente kumulativ vorliegen, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht werden kann (eingehend VGr, 3. November 2010, StE 2011 B 23.1 Nr. 70, E. 2.2; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 2; VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67, E. 2).

### **E. 2.3**

Der Pflichtige hat seine Kunstsammlung im Jahr 1992 mit einer Schenkung seines Vaters begründet und seit 1995 stetig erweitert. Hierfür hat er bei der Auswahl der Kunstwerke sein Fachwissen eingesetzt und die Werke mit seinen Eigenmitteln erworben. Dies geschah in frei bestimmter Selbstorganisation. Weiter hat er die beiden hier streitigen Bilder in Gewinnerzielungsabsicht weiterveräussert. Vertieft zu prüfen ist indessen, ob der Pflichtige planmässig, anhaltend und nach aussen hin sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat.

#### **E. 2.3.1**

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. VGr AG, 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 64 [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; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, 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). Das Merkmal der Planmässigkeit grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der schlichten Vermögensverwaltung und (in vielen Fällen) von der Liebhaberei (Hobby) ab.

#### **E. 2.3.2**

Die Sammlung des Pflichtigen hat Ende 2007 aus rund 160 Kunstwerken bestanden. Im streitigen Steuerjahr 2007 hat der Pflichtige zwei Kunstwerke veräussert; frühere Verkäufe haben unstreitig nicht stattgefunden. Auch wenn beim Kunsthandel eine selbständige Erwerbstätigkeit bei einer deutlich niedrigeren Anzahl Verkäufe angenommen werden kann als etwa beim Wertschriftenhandel, genügen gerade mal zwei Verkäufe innerhalb von fünfzehn Jahren – seit Begründung der Sammlung im Jahr 1992 – bei einer derart umfangreichen Sammlung nicht, um den Pflichtigen als selbständigen Kunsthändler zu qualifizieren. Wie das Steuerrekursgericht zudem selber festgehalten hat, kann die Haltedauer der veräusserten Kunstwerke nicht als kurz bezeichnet werden. Der Pflichtige hat die Sammlung mit einer Schenkung seines Vaters begründet und seitdem mit Eigenmitteln erweitert. Für den Einsatz von Fremdkapital, was gemäss Bundesgericht ein starkes Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit ist (vgl. BGr, 29. Juli 2011, StE 2011 B 23.1 Nr. 71, E. 2.3; BGr, 23. Oktober 2009, StE 2010 B 23.1 Nr. 68, E. 2.7), gibt es keine Hinweise. Weiter hat der Pflichtige die Erlöse aus den Bilderverkäufen im massgeblichen Zeitraum nicht in neue Kunstgegenstände reinvestiert. Auch die konkreten Umstände beim Verkauf der Bilder sprechen gegen eine professionelle Betätigung des Pflichtigen. Beim

Bild "C" hat er sich nicht aktiv und unter Ausnutzung einer günstigen Marktsituation um den Verkauf bemüht, sondern das Bild auf Anfrage hin und damit bei Gelegenheit veräussert. Das Bild "D" hat er an eine Galerie verkauft, die es ihrerseits weiterveräussert hat, anstatt – wie man es von einem selbständigen Kunsthändler erwarten dürfte – selber am Endkundenmarkt aufzutreten, um einen möglichst hohen Ertrag zu erzielen.

### **E. 2.3.3**

Das Steuerrekursgericht hat eine selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen unter anderem deshalb bejaht, weil ein enger Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit im Kunstbereich besteht und er seine speziellen Fachkenntnisse in dieser Branche bei der Auswahl der Bilder und beim Verkauf eingesetzt hat. Wie das Verwaltungsgericht indessen bereits ausgeführt hat, kann aus der beruflichen Nähe und dem damit verbundenen Einsatz spezieller Fachkenntnisse allein nicht auf eine selbständige Erwerbstätigkeit geschlossen werden, weil es naheliegt, dass beruflich in der Kunstbranche tätige Personen auch im privaten Rahmen Interesse und Freude an Kunstobjekten haben und diese sammeln (vgl. VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67, E. 3.6.1). Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung spricht auch die Lagerung des Bildes "C" im Zollfreilager nicht für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Wie der Pflichtige glaubhaft vorbringt, hat er das Bild lediglich mangels adäquater Lagerungsmöglichkeiten in seiner Wohnung im Zollfreilager gelagert. Angesichts dessen, dass der Pflichtige rund Fr. 420'000.- für das Bild bezahlt hat, liegt es nahe, dass er sich um einen sicheren Standort bemüht hat, ohne dass ihm deswegen eine Weiterverkaufsabsicht bzw. ein professionelles Vorgehen unterstellt werden kann. Dass sich der Pflichtige seit 2008 als Kunsthändler betätigt, spricht ebenfalls nicht dafür, dass er bereits im Jahr 2007 als selbständiger Kunsthändler qualifiziert werden müsste; vielmehr bringt der Pflichtige zu Recht vor, dass es ihm als Mitglied des Internationalen Museumsrats bis Ende 2007 verboten war, professionellen Kunsthandel zu betreiben.

### **E. 2.3.4**

In Würdigung der konkreten Umstände ist keine planmässige und nachhaltige Teilnahme des Pflichtigen am wirtschaftlichen Verkehr ersichtlich. Bei diesem Ergebnis kann offengelassen werden, ob der Pflichtige nach aussen hin sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat. Der Pflichtige hat die Bilder somit nicht als selbständig erwerbstätiger Kunsthändler veräussert, weshalb der hierbei erzielte Gewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei ist. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Pflichtige ist für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens vor Steuerrekursgericht und die Gerichtskosten vor Verwaltungsgericht der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und hat diese dem Beschwerdeführer für beide Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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