

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00111 vom 6. April 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-04-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00111](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00111)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00111 du 6 avril 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00111 del 6 aprile 2022

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2014 | Selbständige Erwerbstätigkeit als Kunsthändler. [Der Pflichtige ist Kunsthistoriker. Im Laufe der Zeit baute er eine Kunstsammlung auf. Insgesamt erwarb er 80 Kunstwerke, wovon er neun Werke im Jahr 2009 zu einem Gesamterlös von 1/2 Mio. Euro veräusserte. Dieser Erlös blieb unversteuert. 2014 veräusserte er "en bloc" 33 Kunstwerke für 1 Mio. USD. Die Tätigkeit des Pflichtigen im Jahr 2014 wurde seitens des kantonalen Steueramts als gewerbsmässiger Kunsthandel qualifiziert und der Erlös der Einkommenssteuer unterworfen.] Definition der selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG (E. 2.1 ff.). Besonderheiten des Kunsthandels (E. 2.4). Bei der Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit und blosser Vermögensverwaltung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kunstgegenständen ist den Kriterien der Haltedauer und der Frequenz von Zukäufen und Veräusserungen ein bedeutendes Gewicht zuzumessen. Erfassen Zukäufe und Veräusserungen einen bedeutenden Teil der Sammlung, so rückt der Aspekt der nie abgeschlossenen "Finalisierung" der Sammlung in den Hintergrund und steht stattdessen die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund. Im vorliegenden Fall ist in Bezug auf Haltedauer und Handelsfrequenz zu konstatieren, dass der Pflichtige 21 der 33 im Jahr 2014 veräusserten Kunstwerke ab 2009 erworben hat. Diese ab 2009 erworbenen 21 Kunstwerke bildeten in dieser Zeit einen beträchtlichen Teil der Kunstsammlung. Somit hat er 2014 in der verhältnismässig kurzen Zeit zwischen 2009 und 2014 einen bedeutenden Teil seiner Sammlung "umgesetzt" und daraus einen beträchtlichen finanziellen Nettogewinn gezogen, was eindeutig auf selbständige Erwerbstätigkeit hinweist (E. 5.2.1). Ferner durfte die Sammlung gemäss Kommissionsvertrag nur als Ganzes verkauft werden. Es ist davon auszugehen, dass mit diesem Vorgehen Gewinne abgeschöpft werden sollten, die sich daraus ergaben, dass der Wert einer Sammlung als Ganzes regelmässig höher sein dürfte als der kumulierte Wert ihrer Einzelteile (E. 5.2.2). Bejahung der selbständigen Erwerbstätigkeit auch anhand weiterer Elemente (E. 5.2.3 f.). Bemessung der daraus resultierenden Einkünfte; Frage der zeitlichen Abgrenzung (E. 6). Zurechnung der vier, im Besitz des Pflichtigen verbleibenden Kunstwerke zum steuerbaren Vermögen (E. 8). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2021.00111 SB.2021.00112 Urteil der 2. Kammer vom 6. April 2022  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Ersatzrichter Arthur Brunner, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen Prof. Dr. A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten

durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 sowie Direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. Prof. Dr. A (im Folgenden: der Pflichtige) ist Kunsthistoriker und international anerkannter Experte für ... Kunst. Von ... bis ... arbeitete er im Auftrag des Schweizerischen Nationalfonds (SNF) als Wissenschaftler im Land C (Habilitation und weiteres Forschungsprojekt). Von ... bis ... war er als Privatdozent und Titularprofessor für ... an der Hochschule D tätig. Im Nebenerwerb trat er regelmässig als selbständiger Experte und Gutachter auf. Von 2004 bis 2014 amtierte er ausserdem als Verwaltungsrat der "E AG" mit Sitz in F (Kt. G), die den Handel mit alten Manuskripten und Drucken sowie anderen Kunstwerken bezweckt. Im Laufe der Zeit legte sich der Pflichtige eine Kunstsammlung an. Insgesamt erwarb er zwischen 1982 und 2016 ungefähr 80 Kunstwerke (bis Ende 2014: 61 Kunstwerke). Zum Teil erhielt er Bilder auch als Honorar für seine Gutachtertätigkeit, als Kommission für die Vermittlung von Kunsthandelsgeschäften oder als Geschenk. Ein erster Teilverkauf der Sammlung erfolgte 2009, als der Pflichtige neun Werke zu einem Gesamterlös von Euro 479'500.- veräusserte. Der Erlös blieb unbesteuert. Im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2014 deklarierte der Pflichtige unter der Bezeichnung "... " eine Position von Fr. .... Abklärungen des kantonalen Steueramts ergaben, dass der Pflichtige im Jahr 2014 für 1 Million USD (= Fr. 993'636.- bei Umrechnung zum Kurs von 0.993636 gemäss Einspracheentscheid) en bloc 33 Kunstwerke verkauft hatte. 14 dieser Kunstwerke waren – überwiegend durch Kauf – im Verkaufsjahr in die Sammlung gelangt. Weitere sieben Werke stammten aus Erwerben der vorangegangenen fünf Jahre. Den Rest hatte der Pflichtige schon länger besessen, das älteste Werk seit 1982, mehrere weitere seit den 1990er-Jahren. II. A. Das kantonale Steueramt beurteilte die Tätigkeit des Pflichtigen im Jahr 2014 als gewerbsmässigen Kunsthandel. Mit Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid vom 26. Januar 2018 qualifizierte es den Erlös, der aus dem 2014 getätigten Verkauf resultierte, sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Gestehungskosten wurden mangels Nachweises nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 50'000.- und die Beiträge an die AHV auf 10 % geschätzt. Das steuerbare Einkommen erhöhte sich damit gegenüber der Selbstdeklaration von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern). Beim deklarierten Vermögen von Fr. ... ergab sich keine Änderung. B. Auf Einsprache des Pflichtigen hin nahm das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 15. Juli 2019 verschiedene Korrekturen an der Veranlagung vor. Unter anderem berücksichtigte es neu deklarierte Einkünfte von Fr. ..., die der Pflichtige in Naturalform (d. h. in Form eines Bilds) für die Herstellung eines Kontakts zwischen einem Verkäufer und einem Käufer erhalten und erst im Rahmen einer Auflageantwort nachdeklariert hatte. Das steuerbare Einkommen betrug gemäss den Einspracheentscheiden neu Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern). Das Vermögen wurde neu auf Fr. ... festgesetzt. III. Mit Beschwerde und Rekurs vom 19. August 2019 beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht, die Einkommensaufrechnungen rückgängig zu machen und die Veranlagung bzw. Einschätzung gemäss eingereicherter Steuererklärung vorzunehmen; eventualiter sei nur bei einem Teil der Bilder ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit anzunehmen. Zudem solle als steuerbares Vermögen lediglich das im Wertschriftenverzeichnis deklarierte Vermögen erfasst und der Rest der Bildersammlung als steuerfreier Hausrat eingestuft werden. Mit Entscheid vom 7. Juli 2021 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde und den Rekurs teilweise gut. Für die direkte Bundessteuer 2014 veranlagte es

den Pflichtigen neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer). Für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 schätzte es ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. IV. Mit Eingabe vom 30. August 2021 erhob der Pflichtige Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Für die direkte Bundessteuer 2014 ersuchte er darum, sein steuerbares Einkommen auf Fr. ..., eventualiter auf Fr. ..., subeventualiter auf Fr. ..., sub-subeventualiter auf Fr. ... herabzusetzen. Ferner ersuchte er für die Staats- und Gemeindesteuern darum, ihn mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... sowie einem Einkommen von Fr. ..., eventualiter einem Einkommen von Fr. ..., subeventualiter einem Einkommen von Fr. ..., sub-subeventualiter einem Einkommen von Fr. ... einzuschätzen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2014 (SB.2021.00111) und direkter Bundessteuer 2014 (SB.2021.00112) betreffen denselben Pflichtigen, denselben Sachverhalt und dieselben Rechtsfragen, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 1. September 2021 vereinigt wurden.

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (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 wort- und inhaltsgleichen Regelungen finden sich in § 18 Abs. 1 bis 3 und § 16 Abs. 3 (Satz 1) des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

### **E. 2.2**

Strittig ist vorliegend in erster Linie, ob der Pflichtige im Zusammenhang mit der Veräusserung eines grossen Teils seiner Kunstsammlung im Jahr 2014 eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet hat, womit die daraus resultierenden Gewinne als Erwerbseinkommen besteuert würden (vgl. E. 2.1 hiervor), oder ob diesbezüglich schlichte Verwaltung privaten Vermögens vorliegt, was zur Annahme eines steuerfreien privaten Kapitalgewinns führen würde. Von selbständiger Erwerbstätigkeit ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auszugehen, wenn eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 8. Dezember 2021, 2C\_360/2021, E. 2.1.2). Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen (BGE 143 V 177 E. 4.2.2; 138 II 251 E. 4.3.3; BGr, 19. Juni 2020, 2C\_495/2019, E. 2.2.1); ohne Gewinnstrebigkeit liegt blosser Liebhaberei vor, deren finanziellen Ergebnisse einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich sind (vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG, Teil I, 2. A., Basel 2019, Art. 18 DBG N. 14).

### **E. 2.3**

Ob auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit fallen nach konstanter Praxis des Bundesgerichts in Betracht: Systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 29. Juli 2021, 2C\_758/2020, E. 5 [mit Blick auf Wertschriftenhandel]; 30. Oktober 2020, 2C\_1021/2019, E. 5.3 [mit Blick auf Liegenschaft Handel]; 29. Juli 2011, 2C\_766/2010, E. 2.3 sowie 10. August 2009, 2C\_893/2008, E. 2.2 [mit Blick auf Kunsthandel]).

### **E. 2.4**

Die Aussagekraft der vorstehend aufgeführten Kriterien für die Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit und blosser Vermögensverwaltung divergiert je nach Betätigungsfeld (vgl. Locher, Art. 18 DBG N. 49; Xavier Oberson, *Problèmes actuels dans l'imposition du collectionneur d'art – La passion est-elle imposable?*, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi [Hrsg.], *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht*, Festschrift für Markus Reich, Zürich etc. 2014, S. 107 ff., S. 114 f.); auch das Bundesgericht spricht von sinngemässer, auf die Besonderheiten des Kunsthandels abgestimmter Anwendung der betreffenden Kriterien (vgl. BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766/2010, E. 2.5, m.w.H.).

#### **E. 2.4.1**

Nach Auffassung des Bundesgerichts liegt eine der vorerwähnten (vgl. E. 2.4 hiervor) Besonderheiten des Kunsthandels darin, dass bei Anlagen in Wertpapieren oder in Liegenschaften (mit Ausnahme von Bauland) nicht nur mit dem Wiederverkauf, sondern auch mit Annuitätsgewinnen (Zinsen, Dividenden, Mietzinsen usw.) ein Erlös erzielt werden könne, während bei Sammlungen in der Regel lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn führe. Eine Sammlung diene sodann eher langfristigen Zwecken und sei mit einem gewissen persönlichen Aufwand verbunden. Dass ein Erlös versteuert werden müsse, wenn die Sammlung auf Gewinn angelegt sei, rechtfertige sich – im Vergleich zu den Wertpapieren oder Liegenschaften (ausser Bauland) – grundsätzlich umso mehr, als keine jährlichen Erlöse versteuert würden. Freilich seien dabei gewinnstrebige Tätigkeiten von solchen abzugrenzen, die der reinen Liebhaberei zugerechnet werden müssten und als blosses Hobby ohne Gewinnabsicht ausgeübt würden. Bei einem allfälligen Verkauf der Sammlung sei nur dann von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen, wenn die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden sei. Entscheidend für die Beurteilung der Steuerpflicht sei auch in solchen Fällen eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766/2010, E. 2.5, mit Hinweis auf BGr, 17. September 2002, 2A.66/2002, E. 2.3, in: ASA 73 S. 308).

#### **E. 2.4.2**

Die Lehre führt ins Feld, dass eine gewisse Planmässigkeit vielen Kunstsammlern eigen sei; gerade wenn sie auf der Suche nach einem raren Objekt zur Vervollständigung ihrer Sammlung seien, sei ein solches Vorgehen sogar unabdingbar. Angesichts der volatilen Verhältnisse auf dem Kunstmarkt, dem kontinuierlichen Markteintritt neuer Akteure und der typischen Sammlerleidenschaft könne aus einer systematischen Vorgehensweise noch nicht unmittelbar auf Gewinnstrebigkeit geschlossen werden; dies gelte es insbesondere auch bei Anwendung des Kriteriums der Reinvestition von Veräusserungsgewinnen zu beachten, zumal es für Kunstsammler durchaus üblich sei, ihre Sammlungen zu optimieren und zu diesem Zweck einzelne Kunstwerke durch andere zu ersetzen (vgl. Rémi Defrancesco, *La fiscalité du collectionneur d'art*, RDAF 2015 II 365, S. 390 ff.; Oberson, a.a.O., S. 115). Für sich genommen nicht von ausschlaggebender Bedeutung soll sodann ein allfälliger enger Zusammenhang zur beruflichen Aktivität des Pflichtigen sein; im Kunstmilieu seien viele Personen anzutreffen, die – parallel zu ihrer beruflichen Tätigkeit in diesem Bereich – privat zum Vergnügen Kunst sammeln (Defrancesco, a.a.O., S. 394; Oberson, a.a.O., S. 115; Markus Reich/Julia von Ah, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3. A., Basel 2017, Art. 18 DBG N. 16e). Als wichtig erachtet die Lehre demgegenüber die Kriterien der Haltedauer und der Frequenz von Zukäufen und Veräusserungen; eine Person, welche einen substantiellen Teil ihrer Kunstwerke (vgl. Locher, Art. 18 DBG N. 60) nur kurz halte, um sie sogleich möglichst gewinnbringend weiterzuverkaufen, gehe auch angesichts der – im Vergleich zum Wertschriftenhandel – eingeschränkten Liquidität des Kunstmarkts ein hohes Risiko ein, was für Gewerbmässigkeit spreche; ebenfalls hohes Gewicht wird einem allfälligen Fremdmiteinsatz zugesprochen, zumal eine solche Finanzierung im Kunstbereich unüblich sei (Defrancesco, a.a.O., S. 395 ff.; Stephan Metz, *Steuerliche Aspekte im Umgang mit Kunstgegenständen*, StR 72/2017, S. 652 ff., S. 664; Oberson, a.a.O., S. 115). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt nach der Lehre namentlich vor, wenn eine Person ihre Sammlertätigkeit aufgibt und eine Kunstsammlung ganz oder teilweise verkauft oder wenn Erben eine Kunstsammlung nicht weiterführen möchten und sie deshalb veräussern (vgl. Robert Danon et al., *La Jurisprudence Fiscale du Tribunal fédéral en 2011*, RJN 2011, S. 41 ff., S. 50).

#### **E. 3**

Die Vorinstanz bejahte im Fall des Pflichtigen das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit für das Steuerjahr 2014. Es begründete dies zunächst damit, dass von einem systematischen und planmässigen Vorgehen auszugehen sei, zumal der Pflichtige regelmässig Käufe und Verkäufe getätigt habe. Nach dem Jahr 2009, in welchem der Pflichtige im Rahmen einer eherechtlichen Streitigkeit neun Werke für Fr. 709'660.- verkauft habe, habe er bis zum vorliegend strittigen Verkauf 2014 vier Werke durch Tausch und 21 Werke durch Kauf erworben; von den in dieser Zeitspanne erworbenen Werken habe er im November 2014 18 Stück weiterverkauft (vgl. E. 2a des angefochtenen Entscheids). Auch die Häufigkeit der Transaktionen spreche für Gewerbmässigkeit: In den Jahren 1982 bis 2016 habe der Pflichtige 67 Werke erworben; davon habe er 49 gekauft, 16 Werke als Honorar für Vermittlungs- und Gutachtertätigkeit erhalten und zwei Werke geschenkt bekommen; ein Werk sei schon im Jahr 2000 für Fr. 135'000.- verkauft worden, neun Werke seien im Jahr 2009 für Fr. 709'660.- veräussert worden (vgl. E. 2b/aa des angefochtenen Entscheids). Im Rahmen

des 2014 getätigten Verkaufs seien 33 Werke zum Preis von USD 1'000'000.- über einen Makler verkauft worden; von diesen 33 Werken habe der Pflichtige 14 Werke in den Jahren ab 2012 von seiner neuen Lebenspartnerin erworben (12 durch Kauf, zwei durch Tausch), weitere fünf habe er in den Jahren ab 2009 durch Kauf von Drittpersonen erworben (vgl. E. 2b/bb des angefochtenen Entscheids). Die absolute Zahl der veräusserten Bilder, der Umstand, dass sich der Pflichtige von einem prozentual betrachtet massgeblichen Teil seiner Sammlung wieder getrennt habe, die Höhe des realisierten Entgelts und der Umstand, dass der Pflichtige nach dem ersten grossen Verkauf im Jahr 2009 neue Bilder (auch) von Dritten erworben und wieder veräussert habe, deuteten bei gesamthafter Betrachtung auf Gewerbsmässigkeit (vgl. E. 2b/cc des angefochtenen Entscheids). Mit Blick auf die Besitzdauer sei zu konstatieren, dass der Pflichtige sieben der 33 im Jahr 2014 veräusserten Kunstwerke im Jahr 2004 oder früher erworben habe; 26 Werke hätten aus Erwerben ab 2005 gestammt, davon 18 aus Erwerben in den Jahren 2012 oder 2014. Mithin hätten rund 80 % der 2014 veräusserten Bilder weniger als zehn Jahre im Eigentum des Pflichtigen gestanden. Dies lasse auf kurze Besitzdauer schliessen und sei ein Indiz für Gewerbsmässigkeit, zumal private Sammlungen im Normalfall auf Langfristigkeit angelegt seien (vgl. E. 2c des angefochtenen Entscheids). Ferner bestehe vorliegend offensichtlich ein enger Zusammenhang zwischen der zu beurteilenden Tätigkeit und dem Beruf des Pflichtigen; die Differenzierung zwischen Kunsthändler und Kunsthistoriker, die der Pflichtige vorschlage, überzeuge nicht (vgl. E. 2d des angefochtenen Entscheids). Ebenfalls auf Gewerbsmässigkeit schliessen lasse der Umstand, dass ein Teil des Erlöses aus dem Verkauf 2014 in den Wiederaufbau der Kunstsammlung reinvestiert worden sei (vgl. E. 2f des angefochtenen Entscheids). Schliesslich habe der Pflichtige seine Sammlung offensichtlich in Gewinnerzielungsabsicht auf- und ausgebaut; dies gehe daraus hervor, dass er sein Leben lang ... Kunst gesammelt, irgendwann neun Werke für knapp Fr. 800'000.- verkauft, wieder neue Bilder gekauft und fünf Jahre später erneut einen wesentlichen Teil der Bilder veräussert habe (vgl. E. 2g des angefochtenen Entscheids). Insgesamt handle es sich beim erzielten Verkaufsgewinn bei der gebotenen Gesamtbetrachtung um Erwerbseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. E. 2h des angefochtenen Entscheids). Daran ändere weder der fehlende Fremdmiteinsatz (vgl. E. 2e des angefochtenen Entscheids) noch die Tatsache etwas, dass der Pflichtige die veräusserten Kunstwerke in seiner Wohnung aufgehängt gehabt habe (vgl. E. 2g des angefochtenen Entscheids).

#### **E. 4.1**

Der Pflichtige legt im Verfahren vor Verwaltungsgericht eine neu eingeholte Schätzung von J ins Recht, aus der hervorgehen soll, welcher Teil des Bruttogewinns aus dem 2014 realisierten Verkauf auf welches konkrete Kunstwerk entfallen ist (vgl. Rz. 71 ff. der Beschwerde); damit möchte er aufzeigen, dass ein überproportional grosser Teil des 2014 erzielten Gewinns auf die Kunstwerke entfallen sei, die lange in seinem Besitz gestanden hätten (vgl. Rz. 73, 74, 75 und 76 der Beschwerde), was aus seiner Sicht gegen die Annahme selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. zumindest für eine Differenzierung zwischen den einzelnen veräusserten Kunstwerken spricht.

#### **E. 4.2**

Entscheidet das Verwaltungsgericht – wie vorliegend – als zweite gerichtliche Instanz, sind neue Tatsachenbehauptungen nur so weit zulässig, als es durch die angefochtene Anordnung notwendig geworden ist (vgl. § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes

vom 24. Mai 1959 [VRG]; VGr, 15. Dezember 2021, SB.2021.00102/103, E. 2). Im Beschwerdeverfahren in Steuersachen gilt somit grundsätzlich ein Novenverbot; für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht (BGE 131 II 548 E. 2.2.2; VGr, 20. September 2021, SB.2020.00011/12/14/15, E. 2.3). Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen Verfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht mehr nachgereicht werden. Nicht vom Novenverbot erfasst sind neue Tatsachenbehauptungen, die erst durch die angefochtene Anordnung notwendig geworden sind (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 5.2). Eine solche Konstellation kann namentlich dann vorliegen, wenn das Steuerrekursgericht die angefochtenen Einspracheentscheide zwar bestätigte, jedoch neu begründete oder auf neue Gesichtspunkte abstützte, die in der ursprünglichen Anordnung nicht zum Ausdruck gekommen waren (vgl. Marco Donatsch, in: Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., Zürich etc. 2014, § 52 N 22).

### **E. 4.3**

Die neue Tatsachenbehauptung des Pflichtigen (vgl. E. 4.1 hiervor) kann vom Verwaltungsgericht nicht berücksichtigt werden, zumal in der Beschwerde nicht ansatzweise dargelegt wird und auch nicht ersichtlich ist, inwiefern sie erst durch den angefochtenen Entscheid erforderlich geworden sein soll. Die Schätzung von J kann damit im vorliegenden Verfahren keine Berücksichtigung finden (vgl. E. 4.1 hiervor). Ohnehin kommt der Frage, welcher Bruttogewinn auf welches Kunstwerk entfiel, keine ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. E. 6.3 hiernach).

### **E. 5**

In materieller Hinsicht ist zunächst strittig, ob vorliegend mit Blick auf den "En bloc"-Verkauf eines grossen Teils der Kunstsammlung des Pflichtigen im Jahr 2014 von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen ist.

#### **E. 5.1**

Der Pflichtige argumentiert zusammengefasst, er habe den Verkauf im Jahr 2014 nicht in erster Linie in Gewinnerzielungsabsicht, sondern vor allem aus persönlichen Gründen getätigt. Zum einen habe er damit den Erwerb einer Wohnung für das Alter finanzieren wollen; es sei in diesem Zusammenhang auf einen Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 20. Januar 2011 (DB.2010.212 / ST.2010.294) hinzuweisen, nach welchem es sogar für Pensionäre, die im Kunsthandel tätig gewesen seien, ohne Einkommenssteuerfolgen möglich sei, eine Kunstsammlung im Alter zu veräussern, wenn diese nur als Altersvorsorge aufgebaut worden sei. Zum anderen habe er seine 2014 geschiedene Ehe hinter sich lassen und sich in diesem Zusammenhang auch von einem grossen Teil der Kunstsammlung trennen wollen, die während dieser Ehe entstanden sei und als Wohnungseinrichtung gedient habe. Ins Gewicht falle auch, dass der Pflichtige über keine Erben verfüge, die daran interessiert wären, die Sammlung weiterzuführen (vgl. Rz. 78 ff. der Beschwerde). Sodann befasst sich der Pflichtige ausführlich mit den verschiedenen Kriterien, die das Bundesgericht (vgl. E. 2.4.1 hiervor) für die Beurteilung der Gewerbmässigkeit aufgestellt hat (vgl. Rz. 85 ff. der Beschwerde, zusammenfassend Rz. 144 ff. der Beschwerde). Er kommt – nach einem Vergleich des vorliegenden Falls mit den Sachverhalten, die den Bundesgerichtsurteilen 2A.66/2002 vom 17. September 2002 ("Weinsammlung" – Bejahung der Gewerbmässigkeit), 2C\_893/2008 vom 10. August

2009 ("Plakatsammlung" – Bejahung der Gewerbsmässigkeit) und 2C\_766/2010 und 2C\_767/2010 ("Giacometti-Skulptur" – Verneinung der Gewerbsmässigkeit) zugrunde lagen – zum Schluss, dass vorliegend nicht von einem systematischen und planmässigen Vorgehen gesprochen werden könne (vgl. Rz. 98 ff. der Beschwerde) und dass auch nicht von häufigen Transaktionen bzw. von kurzer Besitzesdauer auszugehen sei (vgl. Rz. 109 ff. und Rz. 123 ff. der Beschwerde). Ferner führt er aus, dass die Tätigkeit eines Kunstexperten eine grundlegend andere sei, als diejenige eines Kunsthändlers; ihm könne deshalb keine Berufsnähe attestiert werden (vgl. Rz. 133 der Beschwerde). Ferner treffe auch nicht zu, dass er die Gewinne aus dem Sammlungsverkauf im Jahr 2014 vollumfänglich reinvestiert habe; ohnehin spiele die Verwendung des Erlöses keine Rolle (vgl. Rz. 140 der Beschwerde).

## **E. 5.2**

Die Vorbringen des Pflichtigen vermögen die zutreffende Gesamtwürdigung der Vorinstanz nicht infrage zu stellen. Bevor auf die wesentlichen Gründe einzugehen ist, die vorliegend auf selbständige Erwerbstätigkeit schliessen lassen (vgl. E. 5.2.1–5.2.3 hiernach), ist der Hinweis anzubringen, dass bei der Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit und privater Vermögensverwaltung immer eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, die allen Besonderheiten des konkreten Einzelfalls Rechnung trägt (vgl. E. 2.3 hiervor); dies verkennt der Pflichtige, wenn er die Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit im Wesentlichen unter Rückgriff auf drei bundesgerichtlich entschiedene Fälle klären will, die allesamt spezifische Konstellationen zum Gegenstand hatten und mit dem vorliegenden Fall naturgemäss nicht deckungsgleich sind.

### **E. 5.2.1**

Das Verwaltungsgericht teilt die in der Lehre einhellig geäusserte Auffassung (vgl. E. 2.4.2 hiervor), dass den Kriterien der Haltedauer und der Frequenz von Zukäufen und Veräusserungen für die Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit und blosser Vermögensverwaltung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kunstgegenständen ein bedeutendes Gewicht zuzumessen ist. Es mag zutreffen, dass Kunstliebhaber ihre Sammlung beständig zu "optimieren" suchen und zu diesem Zweck regelmässig einzelne Sammlungsbestandteile verkauft und andere neu zugekauft werden (vgl. E. 2.4.2 hiervor). Wenn die Zukäufe und Veräusserungen jedoch einen bedeutenden Teil der Sammlung erfassen und zudem in einem (verhältnismässig) kurzen Zeitraum erfolgen, rückt der Aspekt der (nie abgeschlossenen) "Finalisierung" der Sammlung in den Hintergrund und steht stattdessen die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, was mit Blick auf die Frage, ob selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, von grosser Bedeutung ist ("subjektive" Gewinnerzielungsabsicht, vgl. E. 2.2 hiervor; das objektive Element der "Gewinngeeignetheit des Vorgehens" dürfte bei den oftmals ohnehin systematisch vorgehenden Kunstsammlern [vgl. E. 2.4.2 hiervor] der Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit kaum je entgegenstehen). Entgegen der Auffassung des Pflichtigen (vgl. Rz. 125 ff. der Beschwerde) besteht keine Grundlage dafür, "kurze Besitzesdauer" im vorstehend umrissenen Sinne nur dann anzunehmen, wenn sich ein Kunstwerk weniger als ein Jahr im Besitz des Sammlers befindet. Im vorliegenden Fall ist in Bezug auf Haltedauer und Handelsfrequenz zu konstatieren, dass der Pflichtige 21 – und damit deutlich mehr als die Hälfte – der 33 im Jahr 2014 veräusserten Kunstwerke im Jahr 2009 oder später erworben hat; diese nach dem 1. Januar 2009 erworbenen 21 Kunstwerke bildeten in dieser Zeit überdies einen beträchtlichen Teil der Kunstsammlung des Pflichtigen; die Behauptung

des Pflichtigen, dass wertmässig der Anteil der länger gehaltenen Bilder überproportional hoch ist, ist nicht erstellt (vgl. E. 4.3 hiervor). Insofern kann gesagt werden, dass der Pflichtige 2014 in der verhältnismässig kurzen Zeit zwischen 2009 und 2014 einen bedeutenden Teil seiner Sammlung "umgesetzt" und daraus einen beträchtlichen finanziellen Nettogewinn gezogen hat, was eindeutig auf selbständige Erwerbstätigkeit hinweist. Der Umstand, dass der Pflichtige einen nicht unbeträchtlichen Teil der 2014 veräusserten Kunstwerke erst nach dem 2009 erfolgten Auszug aus der ehelichen Wohnung erworben hat (vgl. unwidersprochen gebliebene Feststellung der Vorinstanz in E. 3b des angefochtenen Entscheids), lässt auch die Argumentation des Pflichtigen unglaubwürdig erscheinen, dass er mit dem Verkauf die 2014 geschiedene Ehe mit seiner Ex-Frau habe hinter sich lassen wollen.

### **E. 5.2.2**

Für das Verwaltungsgericht fällt ferner ins Gewicht, dass der Pflichtige in die Vereinbarung mit der K Ltd über den Verkauf seiner Kunstwerke vom 2. September 2014 ausdrücklich die Klausel aufnehmen liess, dass die Sammlung nur als Ganzes verkauft werden dürfe ("The agent sells the collection [...] as a whole to the best price which respects the minimum price established by the client, which is CHF 800'000.-. The agent is not permitted to sell single items of the collection [...]"; vgl. Beschwerdebeilage 15, Ziff. 6). Es ist davon auszugehen, dass mit diesem Vorgehen Gewinne abgeschöpft werden sollten, die sich daraus ergaben, dass der Wert einer Sammlung als Ganzes regelmässig höher sein dürfte, als der kumulierte Wert ihrer Einzelteile (vgl. sinngemäss auch BGr, 17. September 2002, 2A.66/2002, E. 3.3). Auch aus diesem Grund vermag der Pflichtige mit dem Argument, dass es für die Frage der Frequenz nur auf die Anzahl der Verkäufe (und nicht auf die Anzahl Käufe) ankommen könne (vgl. sinngemäss Rz. 98 und Rz. 116 der Beschwerde), nicht durchzudringen. Nicht nur in der Haltedauer und der Frequenz des Ankaufs neuer Bilder (insbesondere nach 2009; vgl. E. 5.2.1 hiervor), sondern auch in dem vorstehend beschriebenen Verkaufsvorgehen kommt damit zum Ausdruck, dass der Pflichtige in den Jahren bis und mit 2014 planmässig auf die Realisierung eines möglichst grossen Gewinns hingewirkt hat (vgl. auch E. 5.2.1 hiervor). Der Umstand, dass der Pflichtige die Sammlung nur als Ganzes verkaufen wollte und damit in Kauf nahm, dass sich die Suche nach einem geeigneten Käufer – im Vergleich zum Verkauf von Einzelstücken – als anspruchsvoller und zeitraubender gestalten könnte, lässt im Übrigen auch seine Behauptung als unglaubwürdig erscheinen, er habe mit dem Verkauf nur die Liquidität für einen (allenfalls) bald anstehenden Kauf einer Alterswohnung sichern wollen (vgl. ausführlich hierzu Rz. 30 ff. der Beschwerde).

### **E. 5.2.3**

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, weisen daneben verschiedene weitere Elemente in die Richtung selbständiger Erwerbstätigkeit. Ins Gewicht fallen vorrangig die beruflichen Qualifikationen des Pflichtigen. Als international renommierter Kunsthistoriker hatte er nicht nur die richtigen Kontakte, um regelmässige Zukäufe in seine Sammlung zu tätigen, sondern gelang es ihm (insbesondere unter Rückgriff auf seine Fachkenntnisse) auch, eine Kunstsammlung zu erstellen, die sich auf dem Markt gewinnbringend verkaufen liess; hinzu kommt, dass der Pflichtige während rund zehn Jahren Verwaltungsrat einer Gesellschaft war, die den Kunsthandel bezweckt (vgl. Sachverhalt I. hiervor). Durchaus in die Richtung selbständiger Erwerbstätigkeit weist auch der Umstand, dass der Pflichtige den im Jahr 2014 realisierten Gewinn in neue Kunstgegenstände reinvestiert hat; es kann

vor diesem Hintergrund nicht davon ausgegangen werden, dass er mit dem 2014 erfolgten Verkauf in Kunst angelegtes Alterskapital in liquide Mittel habe umtauschen wollen (vgl. Rz. 146 der Beschwerde). Das Argument des Pflichtigen, wonach sein Verhalten nach dem Verkauf im Jahr 2014 für die Beurteilung der Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit schlechterdings unbeachtlich sein soll (vgl. u.a. Rz. 114, 140 der Beschwerde), ist unzutreffend; wie das Bundesgericht ebenfalls in steuerrechtlichem Kontext festgehalten hat, kann für die Frage, was eine Person zu einem bestimmten Zeitpunkt tatsächlich wollte, durchaus auf Umstände zurückgegriffen werden, die sich erst nachträglich ergeben haben (vgl. BGr, 27. April 2020, 2C\_219/2019, E. 7.5.3, m.w.H.).

#### **E. 5.2.4**

Zusammenfassend ist – mit der Vorinstanz, auf deren Ausführungen (vgl. E. 4 hiervor) ergänzend verwiesen werden kann – davon auszugehen, dass der "en bloc" erfolgte Verkauf von 33 Kunstwerken im Jahr 2014 im Rahmen selbständiger Erwerbstätigkeit erfolgt und der daraus resultierende Erlös damit grundsätzlich steuerbar ist .

#### **E. 6**

Eine andere Frage ist, wie die aus der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. E. 5.2.3 hiervor) resultierenden Einkünfte zu bemessen sind. Strittig ist in dieser Hinsicht einerseits die zeitliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen; andererseits verlangt der Pflichtige eine differenzierte Betrachtungsweise für die einzelnen Kunstwerke seiner Sammlung, zumal diese selbst bei Annahme selbständiger Erwerbstätigkeit nicht allesamt dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden könnten.

#### **E. 6.1**

Das Reineinkommen der selbständigerwerbenden steuerpflichtigen Person ist sog. Vermögensstandsgewinn (vgl. Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 18 DBG N. 18, m.w.H.). In der Vermögensstandsermittlung ist nur der Gewinn zu berücksichtigen, der während der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist (vgl. mit Blick auf den gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel BGr, 2. Juli 2008, 2C\_598/2007, E. 4.2 = StR 63/2008, S. 864). Besass in diesem Sinne ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler schon vor Aufnahme seiner selbständigen Erwerbstätigkeit Grundstücke, müssen entsprechend auf den Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit grundsätzlich Gewinnabgrenzungen vorgenommen werden. Die Wertsteigerungen, die auf den "vorbestehenden" Grundstücken vor Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit angefallen sind, stellen steuerfreien Kapitalgewinn dar und können nicht mit der Einkommenssteuer erfasst werden (vgl. sinngemäss Locher, Art. 18 DBG N. 44; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 18 N. 72, m.w.H.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, StG, 4. A., Zürich 2021, § 18 N. 58a). Das Bundesgericht hat freilich in einem 2012 ergangenen Entscheid in den Raum gestellt, dass die Beschränkung der Besteuerung auf den nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit angefallenen Wertzuwachs "nur für ordentliche Einkünfte nach Art. 18 Abs. 1 DBG, nicht aber für ausserordentliche Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG massgebend" sei (vgl. BGr, 17.10.2012, 2C\_297/2012 und 2C\_300/2012, E. 5.1). Der Entscheid – und insbesondere die Differenzierung zwischen ordentlichen Einkünften nach Art. 18 Abs. 1 DBG und ausserordentlichen Kapitalgewinnen nach Art. 18 Abs. 2 DBG – ist in der Lehre kritisch aufgenommen worden (vgl. Felix Richner, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2012 und 2013 im Bereich der

natürlichen Personen, ASA 83 [2014/2015] Nr. 1/2, S. 21 ff., S. 28). Das Bundesgericht hat sich zu der Frage seither nicht mehr ausdrücklich verlauten lassen; in einem neueren Fall, in dem die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft im Rahmen eines Erbvorbezugs erworben und dann jahrelang als Familienwohnung genutzt, das Grundstück später jedoch in ein Konsortium für eine grössere Überbauung eingebracht hatte, nahm es keine zeitliche Differenzierung vor (vgl. BGr, 9. März 2021, 2C\_553/2019, insb. E. 4.1 ff.; der Fall geht zurück auf VGr, 17. April 2019, SB.2019.00003). Dem entspricht die Vorgehensweise des Bundesgerichts in dem oben bereits zitierten Fall zum "Weinhandel": Obschon hier unbestritten war, dass die Steuerpflichtigen ihr Weinlager ab 1967 zunächst zum Eigenverbrauch angelegt hatten und ein erster Teilverkauf als steuerfreier Kapitalgewinn behandelt worden war, unterschied das Bundesgericht hier nicht (erkennbar) zwischen (Buch-)Gewinnen, die vor Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit und solchen die erst danach angefallen waren (vgl. BGr, 17. September 2002, 2A.66/2002, E. 3.3).

### **E. 6.2**

Der Pflichtige vertritt die Auffassung, erst am 2. September 2014 (mit Beauftragung der K Ltd zum Verkauf der 33 Sammlungswerke) eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen zu haben. Zwischen diesem Datum und dem Verkauf der Kunstwerke am 3. November 2014 hätten sich auf den betreffenden Kunstgegenständen keine Wertsteigerungen ergeben, weshalb nicht von einem steuerbaren Einkommen auszugehen sei (vgl. Rz. 150 ff. der Beschwerde). Dieser Auffassung des Pflichtigen kann nicht gefolgt werden. Der Beginn seiner selbständigen Erwerbstätigkeit kann angesichts des jahrelangen, auf Gewinnerzielung ausgerichteten planmässigen Vorgehens des Pflichtigen (vgl. insbesondere E. 5.2.1 hiervor) offensichtlich nicht erst auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kommissionsvertrags mit der K Ltd verortet werden. Ohnehin scheint eine scharfe Abgrenzung der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen nicht möglich. Es ist ohne Weiteres denkbar, dass er schon zu Beginn seiner Sammlertätigkeiten (auch) in Betracht zog, die Sammlung so auf- und auszubauen, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt möglichst gewinnbringend würde verkauft werden können; es kann nicht gesagt werden, dass die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden ist (vgl. zu diesem Massstab E. 2.4.1 hiervor). Dass die kantonale Steuerverwaltung 2009 darauf verzichtete, den Erlös aus Verkäufen von Kunstgegenständen als Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern, vermag für das Steuerjahr 2014 keine Bindungswirkung zu entfalten. Zu berücksichtigen ist überdies, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung jedenfalls bei ausserordentlichen Kapitalgewinnen nach Art. 18 Abs. 2 DBG nicht zwischen Wertzuwachsgewinnen vor und nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit differenziert (vgl. E. 6.1 hiervor). Somit fällt die vom Pflichtigen befürwortete zeitliche Differenzierung vorliegend ausser Betracht.

### **E. 6.3**

Offensichtlich keine Grundlage besteht sodann für die vom Pflichtigen vorgeschlagene Differenzierung zwischen den einzelnen 2014 veräusserten Kunstwerken: Die Kunstwerke bildeten integralen Bestandteil einer "en bloc" verkauften Sammlung, wodurch sich – im Vergleich zum Verkauf einzelner Sammlungsbestandteile – ein höherer Wert erzielen liess (vgl. E. 5.2.2 hiervor). Für die Beantwortung der Frage, ob ein Vermögenswert Gegenstand der selbständigen Erwerbstätigkeit bildet, kommt es im Übrigen nicht darauf an, ob er entgeltlich oder unentgeltlich – etwa im Rahmen einer Erbschaft oder als Geschenk – erworben worden ist; dies ergibt sich aus der Rechtsprechung zum gewerbsmässigen

Liegenschaftshandel in aller Deutlichkeit (vgl. nur BGr, 9. März 2021, 2C\_553/2019, insb. E. 4.1 ff.; vgl. ferner VGr, 5. Mai 2021, SB.2021.00010, E. 3.5.2). Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hingewiesen, dass durchaus möglich ist, dass ein Vermögenswert, der anfänglich dem Privatvermögen angehörte, im Zeitpunkt des Verkaufs dem Geschäftsvermögen zugerechnet wird.

## **E. 7**

Damit ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ausgegangen (vgl. E. 5 hiervoor) und auch den steuerbaren Kapitalgewinn aus Veräußerung richtig bemessen (vgl. E. 6 hiervoor) hat. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Einkommenssteuern abzuweisen. Bei dieser Sachlage kann in antizipierter Beweiswürdigung auf die Befragung der zahlreichen, als Zeugen angerufenen Personen verzichtet werden. Gleiches gilt für die persönliche Befragung des Pflichtigen.

## **E. 8**

Zu prüfen bleibt damit die – unter vermögenssteuerlichen Aspekten – aufgeworfene Frage, ob die vier Kunstwerke, die per 31. Dezember 2014 noch im Eigentum des Pflichtigen standen, dem steuerbaren Vermögen zuzurechnen sind.

### **E. 8.1**

Der Vermögenssteuer unterliegt nach § 38 StG das gesamte Reinvermögen mit Ausnahme von Hausrat und persönlichen Gebrauchsgegenständen und wird gemäss § 39 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört wie Möbel, Teppiche, Bilder, Kücheneinrichtung aber auch persönliche Effekte des Steuerpflichtigen und seiner Hausangehörigen wie Kleider, Uhren und Schmuck. Einzelne Objekte wie Bilder oder Schmuck können darüber hinaus sowohl steuerfreier Hausrat als auch steuerbare Kapitalanlage sein. Entscheidend ist, ob diese Vermögensgegenstände in erster Linie Wohnzwecken bzw. dem persönlichen Gebrauch dienen oder ob der Kapitalanlagecharakter vorherrscht (vgl. RB 1979 Nr. 39).

### **E. 8.2**

Die Vorinstanz bejahte das Vorliegen steuerbaren Vermögens, weil sie von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ausging und die fraglichen Kunstwerke seinem Geschäftsvermögen zuwies (vgl. E. 9a des angefochtenen Entscheids). Der Pflichtige beanstandet diese Würdigung mit dem Argument, dass in seinem Fall nicht von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen sei. Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt (vgl. zusammenfassend E. 5.2.4 und E. 7 hiervoor), ist dieser Einwand unbegründet. Auch mit Blick auf den Umstand, dass der Pflichtige den Erlös aus dem Bilderverkauf im Jahr 2014 in neue Kunstwerke reinvestiert hat (vgl. E. 5.2.3 hiervoor), muss geschlossen werden, dass der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit nach dem Verkauf der Bilder weitergeführt hat, und dass die bei ihm verbleibenden Kunstwerke der selbständigen Erwerbstätigkeit dienten (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Daraus erhellt, dass die Kunstwerke dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen zuzuweisen sind; daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach Darstellung des Pflichtigen drei der vier in seinem Eigentum verbliebenen Bilder einen Wert von unter Fr. 10'000.- aufwiesen. Die Behauptung des Pflichtigen, dass er – für den Fall, dass von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen sei – eine Privatentnahme vorgenommen habe (vgl. Rz. 227 der Beschwerde), ist nicht weiter

belegt; namentlich sagt der Umstand, dass der Pflichtige die Kunstwerke in der Steuererklärung als Privatvermögen deklariert hat, nichts Entscheidendes aus. Für die Frage, ob ein Vermögensgegenstand ins Privat- oder Geschäftsvermögen gehört, kommt es vielmehr auf seine aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion an (vgl. BGr, 28. Juli 2021, 2C\_23/2020 und 2C\_101/2020, E. 4.3.2.2; BGr, 1. Juli 2009, 2C\_475/2008, E. 2.2).

### **E. 8.3**

Damit erweist sich die Beschwerde auch mit Blick auf die Festsetzung des steuerbaren Vermögens als unbegründet.

### **E. 9**

Aufgrund der obigen Ausführungen ist die Beschwerde unter allen Aspekten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] 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.