

Kunst und Kunsthandel

Die steuerrechtliche Grenzlinie zwischen dem privaten Kunstsammler und dem gewerbsmässigen Kunsthändler im Schweizer Steuerrecht: Dreiteilung, Kasuistik und Ermessenseinschätzung



Dr. Marcel R. Jung

Dr. Marcel R. Jung
LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Partner, FRORIEP Legal AG, Zürich und Zug

1. Einleitung

Die Haupttätigkeit eines privaten Kunstsammlers besteht im Erwerben und Halten von Kunstgegenständen. Manchmal wird der Kunstsammler einzelne Kunstgegenstände verkaufen oder verschenken, zum Beispiel weil sie ihm nicht mehr gefallen, weil er keinen Platz mehr hat oder weil er sie einem Museum zuwenden möchte. Diese Tätigkeiten werfen im Schweizer Steuerrecht die Frage auf, wann der private Kunstsammler die *steuerrechtliche Grenze* zum gewerbsmässigen Kunsthändler überschreitet. Wie beim Kauf und Verkauf von Liegenschaften und Wertschriften stellt sich beim Kauf und Verkauf von Kunstgegenständen die Frage, ob private Vermögensverwaltung oder gewerbsmässiger Kunsthandel

vorliegt. Ein Kapitalgewinn aus dem Verkauf eines Kunstgegenstandes ist nur dann steuerfrei, wenn es sich um private Vermögensverwaltung handelt.

2. Die Dreiteilung des Bundesgerichts

a) *Selbständige Erwerbstätigkeit*

Nach der Generalklausel im Recht der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuern («harmonisiertes Steuerrecht») unterliegen der Einkommenssteuer alle Einkünfte.¹ Steuerbar sind insbesondere Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.² Gemäss Rechtsprechung und Lehre übt eine natürliche Person eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, wenn sie auf eigene Rechnung und Risiko, unter Einsatz

von Arbeitsleistung und Kapital, in einer frei gewählten Organisation, planmässig und *nach aussen sichtbar* am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.³ Eine natürliche Person kann eine selbständige Erwerbstätigkeit haupt- oder nebenberuflich und dauernd oder vorübergehend ausüben. Die selbständige Erwerbstätigkeit setzt keinen Eintrag im Handelsregister und keine Buchführungspflicht voraus. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem sog. Vermögensstandsgewinn des Geschäftsvermögens, d.h. der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und demjenigen am Ende des Geschäftsjahres. Kapitaleinlagen werden abgezogen, Kapitalentnahmen hinzugerechnet.

Bei der Auslotung der steuerrechtlichen Grenze zum gewerbsmässigen Kunsthändler steht somit die Abgrenzung des Privatvermögens vom Geschäftsvermögen im Vordergrund. Eine natürliche Person hat Privatvermögen. Übt die natürliche Person eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, hat sie auch Geschäftsvermögen. Verkauft ein Kunstsammler einen Kunstgegenstand, stellt sich im Zusammenhang mit der Besteuerung des Kapitalgewinns aus dem Verkauf die Frage, ob der Kunstgegenstand aus dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen verkauft wird.

b) Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen

Zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen.⁴ Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen sind im Recht der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuer steuerfrei, wobei im Recht der Kantons- und Gemeindesteuern Ausnahmen im Grundstückgewinnsteuerrecht bestehen.⁵ Es ist somit für die Besteuerung von Kapitalgewinnen, die aus dem Kauf und dem Verkauf von Vermögensgegenständen realisiert werden, von eminenter Bedeutung, ob die Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit oder nicht als selbständige Erwerbstätigkeit gilt bzw. ob Gegenstände aus dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen veräussert werden. Die realisierten Kapitalgewinne sind dann steuerfrei, wenn das Vorgehen keine selbständige Erwerbstätigkeit ist. Ist die Tätigkeit hingegen eine selbständige Erwerbstätigkeit, dann unterliegen die realisierten Kapitalgewinne der direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern.⁶ Die Kapitalgewinne aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit unterliegen gleichzeitig den Sozialversicherungsabgaben.⁷ Das Einkommen aus

selbständiger Erwerbstätigkeit wird von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet.⁸

Gleichzeitig kann auch eine mehrwertsteuerpflichtige Lieferung gegeben sein, so dass der Umsatz aus der Veräusserung des Vermögensgegenstands der Mehrwertsteuer unterliegt.⁹

c) Dreiteilung der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen

Das harmonisierte Steuerrecht knüpft an eine *Zweiteilung* der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen an:

- *steuerbarer* Kapitalgewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit, d.h. aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen;
- *steuerfreier* Kapitalgewinn aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit, d.h. aus der Veräusserung von Privatvermögen.

Das Bundesgericht hatte unter dem Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBst), der per 1. Januar 1995 durch das harmonisierte Steuerrecht ersetzt wurde, eine *Dreiteilung* der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen entwickelt:

- *steuerbarer* Kapitalgewinn aus eigentlicher gewerbmässiger Tätigkeit;¹⁰
- *steuerbarer* Kapitalgewinn aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigende Tätigkeit;¹¹
- *steuerfreier* Kapitalgewinn aus schlichter Vermögensverwaltung¹².

Die Dreiteilung knüpfte an die Unterscheidung der steuerbaren Kapitalgewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit und ohne Buchführungspflicht an.¹³

Das Bundesgericht hatte in seiner Rechtsprechung zur Dreiteilung der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen einen Indizienkatalog entwickelt, um die steuerbaren Kapitalgewinne aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Tätigkeit von den steuerfreien Kapitalgewinnen aus schlichter Vermögensverwaltung abzugrenzen. Das Bundesgericht hat den Indizienkatalog in der Rechtsprechung zum harmonisierten Steuerrecht übernommen und damit die *Dreiteilung* im harmonisierten Recht fortgeführt.¹⁴ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen somit nur dann steuerfrei, wenn sie «*im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens*» realisiert werden.¹⁵

d) *Abgrenzung: privater Kunstsammler vs. gewerbsmässiger Kunsthändler*

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen nur dann steuerfrei, wenn sie «im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens» realisiert werden.¹⁶ Kapitalgewinne aus dem Kauf und dem Verkauf von Liegenschaften und Wertschriften sind dann nicht steuerfrei, wenn die Tätigkeit über den Rahmen einer schlichten Vermögensverwaltung hinausgeht.¹⁷

In den letzten Jahren musste das Bundesgericht neben der Frage der Besteuerung von Kapitalgewinnen, die aus dem Kauf und dem Verkauf von Liegenschaften und Wertschriften realisiert werden, auch die Frage der Besteuerung von Kapitalgewinnen, die aus dem Kauf und dem Verkauf von Wein, Kunstgegenständen und Beteiligungen erzielt werden, beantworten. Für die Beantwortung der Frage, ob die Tätigkeit über den Rahmen einer schlichten Vermögensverwaltung hinausgeht, hat das Bundesgericht den Indizienkatalog zum gewerbsmässigen Liegenschafts- und Wertschriftenhandel weiterentwickelt und auf die bestimmten Tätigkeiten angepasst. Die einzelnen Indizien sind dabei unterschiedlich

zu gewichten. Eine Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, muss in ihrer Gesamtheit *auf Erwerb gerichtet* sein bzw. systematisch mit der *Absicht der Gewinnerzielung* ausgeübt werden. Es wird für eine *solche* selbständige Erwerbstätigkeit *nicht vorausgesetzt*, dass die natürliche Person *nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt* oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Betrieb ausübt.

Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur *Dreiteilung* der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen lässt sich ableiten, dass ein privater Kunstsammler dann steuerbare Kapitalgewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit realisiert und somit die steuerrechtliche Grenze zum gewerbsmässigen Kunsthändler überschreitet, wenn Kauf und Verkauf von Kunstgegenständen in einer Art getätigt werden, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, so dass der Kunstsammler für Steuerzwecke zum gewerbsmässigen Kunsthändler wird. Für diese steuerrechtliche Grenzüberschreitung ist erforderlich, dass eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit *auf Erwerb gerichtet* ist, systematisch mit der *Absicht der Gewinnerzielung* betrieben wird. Es wird für eine solche

selbständige Tätigkeit *nicht vorausgesetzt*, dass der Kunsthändler *nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt* oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Betrieb ausübt.

3 Kasuistik

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Kunstsammler die (direkt-) steuerrechtliche Grenze überschreitet, ist manchmal nicht einfach zu beantworten. Ein Blick auf die Kasuistik hilft, steuerrechtliche Grenzen besser ausloten zu können.

3.1 Zeichnungen und Aquarelle

Die St. Galler Verwaltungsrekurskommission musste die steuerrechtliche Grenzlinie im Jahr 1976 im Zusammenhang mit dem Verkauf von Zeichnungen und Aquarellen ausloten:¹⁸ A. arbeitete in einer Kunsthandlung, die von seinem Vater betrieben wurde. Nebenbei war A. als Experte auf eigene Rechnung tätig. Über einen Zeitraum von einem Jahr kaufte A. sukzessive Zeichnungen und Aquarelle und verkaufte diese wieder. Die Steuerbehörde besteuerte den Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Zeichnungen und Aquarelle als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Nach den Erwägungen der Verwaltungsrekurskommission hatte A. als Mitarbeiter einer Kunsthandlung und

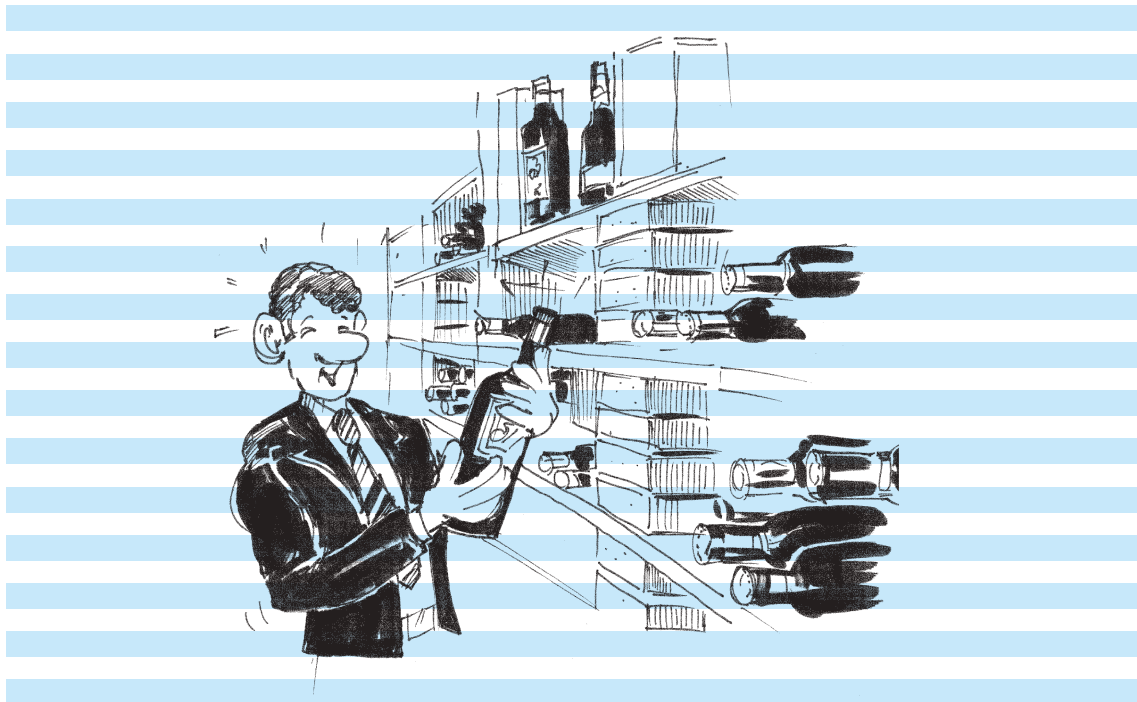
als Experte die notwendigen Kenntnisse, Kunstgegenstände günstig zu erwerben und wieder zu veräussern. Der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und der Einsatz spezieller Fachkenntnisse waren für die Verwaltungsrekurskommission die ausschlaggebenden Indizien für die Annahme eines gewerbsmässigen Kunsthandels. Der sukzessive Kauf der Zeichnungen und der Aquarelle und der Wiederverkauf innerhalb eines Jahres sprachen gegen ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft.

Nach den zusätzlichen Erwägungen der Verwaltungsrekurskommission wäre ein privater Kapitalgewinn zum Beispiel dann eindeutig gegeben, wenn ein privater Kunstsammler seine Kunstsammlung durch Verkauf reduziert oder aufgibt, weil er zum Beispiel liquide Mittel benötigt oder aus räumlichen Gründen die Sammlung nicht mehr halten kann.

Ein privater Kunstsammler, der aus *Platzgründen* oder aufgrund des *Bedarfs an liquiden Mitteln* einen Teil seiner Kunstsammlung verkauft, erzielt somit grundsätzlich einen steuerfreien Kapitalgewinn und überschreitet nicht die steuerrechtliche Grenze zum gewerbsmässigen Kunsthändler.

3.2 Weinsammlung

Es handelt sich zwar bei Weinflaschen nicht um Kunstgegenstände.



Dennoch ist ein Blick auf den nachfolgenden Bundesgerichtsentscheid hilfreich, die steuerrechtliche Grenze zwischen dem privaten Kunstsammler und dem gewerbsmässigen Kunsthändler besser ausloten zu können. In einem im Jahr 2002 aufsehenerregenden Fall musste das Bundesgericht die steuerrechtliche Grenze im Zusammenhang mit einem Verkauf eines Teils einer Weinsammlung an einem Weinfestival ausloten:¹⁹ X. mit Wohnsitz im Kanton Bern hatte eine private Weinsammlung. Die Weinsammlung legte er ab dem Jahr 1967 an. Im Jahr 1989 erfolgte ein Teilverkauf zum Preis von CHF 570000. Der realisierte Kapitalgewinn wurde von der Steuerbehörde nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätig-

keit besteuert. In der Folge stockte X. den Weinbestand wieder auf. Im Jahr 1997 verkaufte X. einen Teil seiner Weinsammlung zum Preis von CHF 838000 an einem Weinfestival. Der Verkauf umfasste etwa 5000 Flaschen (d.h. CHF 167.60 pro Flasche). Die Steuerbehörde besteuerte ermessensweise einen realisierten Kapitalgewinn von CHF 400000 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. CHF 400000 wurden von der Steuerbehörde ermessensweise als Anlagekosten vom Erlös von CHF 800000 in Abzug gebracht. Das Bundesgericht wies darauf hin, dass sich auch eine Weinsammlung als Wertanlage eignen könne, und sich der Handel damit zu einem – unter Umständen – lukrativen Nebener-

werb entwickeln könne. Eine Besonderheit liege beim Weinhandel – gleich wie beim Kunsthandel – darin, dass lediglich der Weiterverkauf zu einem Kapitalgewinn führt. Bei einer langfristig angelegten Sammlung ist in der Regel nicht mit vielen Transaktionen zu rechnen, so dass unter Umständen schon ein einziger oder wenige Verkäufe zu selbständigem Erwerbseinkommen führen können. Das Bundesgericht wies ausserdem darauf hin, dass Wein zur Erreichung einer bestimmten Qualität naturgemäss reifen und daher eine gewisse Zeit gelagert werden muss. Das Lager muss jedoch in vernünftiger Weise umgesetzt werden können. Der Verkauf von 5000 Flaschen sprengt jedoch den Umfang einer Weinsammlung zum Eigenverbrauch: *«Eine Umsetzung allein durch Konsum erscheint zwar rein theoretisch möglich, müsste aber derartige Ausmasse annehmen, dass von Genuss aus Liebhaberei nicht mehr die Rede sein könnte.»* Das Bundesgericht stellte fest, dass X. das Weinlager wenigstens teilweise planmässig im Hinblick auf einen späteren gewinnstrebigem Verkauf angelegt hatte. Ein ausschlaggebendes Indiz war offenbar das Vorgehen von X., wonach der Verkauf an einem Weinfestival stattfand, einem Anlass, bei welchem die Chancen gut standen, einen interessierten Käufer zu finden.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Verkauf an einer *Auktion* ein Indiz für ein planmässiges und gewinnstrebiges Vorgehen und somit ein Indiz gegen ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft.

Ein privater Kunstsammler muss somit beachten, dass der Verkauf eines Teils seiner Kunstsammlung an einer *Auktion* als Indiz für gewerbsmässigen Kunsthandel angesehen werden und somit zu einer Überschreitung der steuerrechtlichen Grenze zum gewerbsmässigen Kunsthändler führen könnte. Auch ein einziger Verkauf kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gewerbsmässiger Kunsthandel darstellen.

3.3 Antiquitäten

In einer Entscheidung aus dem Jahr 2008 bestätigte das Bundesgericht seine Rechtsprechung, dass die Anlagekosten zur Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns aus gewerbsmässigem Kunsthandel von Amtes wegen zu berücksichtigen sind.²⁰

X. mit Wohnsitz im Kanton Nidwalden war Teilhaber der Kollektivgesellschaft X. & Y. Im Jahre 2004 bezog er aus dem Verkauf von 51 Antiquitäten (Bilder, Spiegel, Möbel und Kleingeräte) durch das Auktionshaus Z. einen Erlös von CHF 57 237. X. erwarb seine Antiquitäten im Laufe der letzten zwanzig Jahre auf Flohmärk-

ten und bei anderen ähnlichen Gelegenheiten, weshalb er nicht mehr im Besitz von entsprechenden Kaufbelegen war.

Die Steuerbehörde erfasste den ganzen Verkaufserlös als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ohne den Abzug von Anlagekosten zu berücksichtigen.

Das Bundesgericht ging von einer Gewinnerzielungsabsicht und im Ergebnis von einer selbständigen Erwerbstätigkeit von X. aus. Dafür sprachen die Anzahl der verkauften Antiquitäten, das professionelle Vorgehen (Einschaltung eines Auktionshauses) und die speziellen beruflichen Kenntnisse von X., der sich im Rahmen seines Hauptberufes vorwiegend mit Antiquitäten befasste. Das Bundesgericht stellte fest, dass die Steuerbehörde die Anlagekosten – auf jeden Fall die Sozialversicherungsabgaben – von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen.

Falls ein privater Kunstsammler die steuerrechtliche Grenze zum gewerbmässigen Kunsthändler überschreiten und nicht mehr über alle Kaufbelege verfügen sollte, dann muss die Steuerbehörde somit die Anlagekosten von Amtes wegen ermessensweise schätzen und vom Verkaufserlös in Abzug bringen, um den steuerbaren Kapitalgewinn zu berechnen.

3.4 Plakatsammlung

Im Jahr 2009 musste das Bundesgericht die steuerrechtliche Grenze im Zusammenhang mit dem Verkauf von alten Plakaten ausloten:²¹ X. und Y. mit Wohnsitz im Kanton Waadt deklarierten für das Steuerjahr 2003 kein steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von CHF 2982888. Den Lebensunterhalt wurde durch den Verkauf von alten Plakaten aus einer Plakatsammlung finanziert. Der Erlös betrug im Jahr 2003 etwa USD 300000. Die Sammlung bestand Ende 2003 aus etwa 15550 Plakaten mit einem Wert von etwa CHF 3 Mio.

Die Steuerbehörde besteuerte den Erlös aus dem Verkauf der alten Plakate im Jahr 2003 von CHF 378900 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, abzüglich eines Pauschalbetrags von 10% vom Erlös als Anschaffungskosten.

Das Bundesgericht stellte fest, dass die Plakatverkäufe zahlreich und regelmässig waren. Sie erstreckten sich über zahlreiche Jahre; ungeachtet der in Frage stehenden Beträge wiesen sie einen systematischen und planmässigen Charakter auf. X und Y. hatten keine anderen Einkommensquellen und übten keine andere Tätigkeit aus. Ein Teil der realisierten Gewinne wurde laufend in ihre Tätigkeit reinvestiert. X. verfügte über spezielle

und anerkannte berufliche Kenntnisse in diesem Gebiet. Gestützt auf diese Erwägungen bestätigte das Bundesgericht die Auffassung der Steuerbehörde.

Falls ein privater Kunstsammler den Erlös aus dem Verkauf von Kunstgegenständen für die *Finanzierung der Lebenshaltung* verwendet und einen Teil in den Kauf von neuen Kunstgegenständen reinvestiert, dann liegt es somit der Rechtsprechung des Bundesgerichts nahe, dass damit die steuerrechtliche Grenze zum gewerbmässigen Kunsthändler überschritten wird.

3.5 Giacometti-Skulptur

Das Bundesgericht hatte sich erstmals im Jahr 2011 im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Anteils an einer Giacometti-Skulptur eingehend zur Frage der Abgrenzung zwischen einem privaten Kunstsammler und einem gewerbmässigen Kunsthändler geäussert:²² X. hatte eine Sammlung von über 80 Kunstgegenständen. In dreizehn Jahren hatte X. insgesamt sieben Verkäufe getätigt. Ende der 70er Jahre erwarb X. eine Giacometti-Skulptur. Im Jahr 2004 verkaufte X. einen Anteil von 40% an der Skulptur zum Preis von CHF 1,2 Mio. an Z. Die verbleibenden 60% an der Skulptur deklarierte X. mit CHF 180000. Der bisherige Steuerwert be-

trug CHF 300000. X. war mit 60% an der V. AG beteiligt. Die übrigen 40% der Aktien gehörten Z. Der Zweck der Gesellschaft bestand im Handel mit Antiquitäten und Kunstgegenständen. X. war auch Gesellschafter und Geschäftsführer der W. GmbH, deren Zweck in der Akquisition und im Verkauf von Kunstgegenständen bestand. Die Steuerbehörde besteuerte die Differenz von CHF 1080000 zwischen dem Verkaufserlös von CHF 1,2 Mio. und dem Steuerwert von CHF 120000 (von total CHF 300000) als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Das Bundesgericht verwies zunächst auf seine Rechtsprechung, wonach private Kapitalgewinne nur diejenigen Gewinne sind, die im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens entstehen. Ob einfache Vermögensverwaltung oder auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit fallen in Betracht: systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens; Häufigkeit der Transaktionen; kurze Besitzdauer; enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit; Einsatz spezieller Fachkenntnisse; Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte; Verwendung der erziel-

ten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände.²³ Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Es ist nicht entscheidend, ob die steuerpflichtige Person am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar teilnimmt oder nicht.

Das Bundesgericht stellte fest, dass es im vorliegenden Fall um den Verkauf eines Teils an einem Kunstgegenstand aus einer Sammlung ging. Auch Kunstgegenstände eignen sich als Wertanlage, und der Handel damit kann zu einem – unter Umständen lukrativen – Nebenerwerb führen. Die Indizien der zum Liegenschafts- und Wertschriftenhandel entwickelten Rechtsprechung können sinngemäss auch auf den Verkauf von Kunstgegenständen angewendet werden. Zu berücksichtigen sind die damit verbundenen Besonderheiten.

Eine solche Besonderheit liegt etwa darin, dass eine Kunstsammlung langfristig angelegt ist und daher nicht mit vielen Transaktionen zu rechnen ist. Bei einer Kunstsammlung führt in der Regel lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn. *«Dass ein Erlös versteuert werden muss, wenn die Sammlung auf Gewinn angelegt ist, rechtfertigt*

sich – im Vergleich zu den Wertpapieren oder Liegenschaften (ausser Bauland) – grundsätzlich umso mehr, als keine jährlichen Erlöse versteuert werden.» Dabei sind gewinnstrebige Tätigkeiten von solchen abzugrenzen, die der reinen Liebhaberei zugerechnet werden müssen und als blosses Hobby ohne Gewinnabsicht ausgeübt werden. *«Bei einem allfälligen Verkauf der Sammlung ist jedoch nur dann von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen, wenn die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden ist.»* An dieser Stelle des Entscheids ist der Leser überzeugt davon, dass die Sache zu Ungunsten von X. entschieden worden ist.

Das Kriterium des engen Zusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit war erfüllt und es war auch nicht auszuschliessen, dass X. seine speziellen Fachkenntnisse beim Verkauf der Skulptur hilfreich waren. Als fraglich erwies sich jedoch, ob X. systematisch und planmässig vorgegangen war. Angesichts des Umfangs der Kunstsammlung mit 80 Objekten wurden sieben Verkäufe in dreizehn Jahren, also durchschnittlich etwa alle zwei Jahre ein Verkauf, als gering eingestuft. Eine Würdigung sämtlicher Umstände ergab gesamthaft das Bild einer gewöhnlichen Verwaltung privaten Vermögens. In seinem gesamten

Erscheinungsbild war der Verkauf der Giacometti-Skulptur nach Auffassung des Bundesgerichts nicht auf Erwerb ausgerichtet.

Das Bundesgericht hat mit diesem Entscheid bestätigt, dass die für den gewerbsmässigen Liegenschaften- und Wertschriftenhandel entwickelten Indizien sinngemäss auch auf den gewerbsmässigen Kunsthandel anwendbar sind, wobei bei der Gewichtung der Indizien die Besonderheiten des Kunsthandels zu berücksichtigen sind.

Ein einmaliger Verkauf eines Teils einer Kunstsammlung durch einen privaten Kunstsammler sollte somit im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung steuerfrei sein. Falls der Verkauf jedoch an einer *Auktion* erfolgt, dann ist diese Tatsache in der Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls als Indiz für eine systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens zu berücksichtigen.

3.6 Internationaler Kunsthandel mit Schweizer Betriebsstätte

Das Bundesgericht hatte sich vor kurzem am 18. September 2018 im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf von Kunstgegenständen zur Frage der beschränkten Steuerpflicht aufgrund eines Geschäftsortes in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich geäußert:²⁴

Die Eheleute A.A. und B.A. wohnen in Grossbritannien. In der Schweiz sind die Eheleute an verschiedenen Orten beschränkt steuerpflichtig, so im Kanton Zürich, wo die Eheleute über Grundeigentum verfügen. A.A. wird vom Kantonalen Steueramt Zürich seit dem Jahr 2008 als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler qualifiziert.

Am 16. April 2013 durchsuchte die Eidg. Zollverwaltung die Villa der Eheleute im Kanton Zürich. Anlass gab der Verdacht auf Zoll- und Mehrwertsteuervergehen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Kunstgegenständen in die Schweiz. Die Eidg. Zollverwaltung befragte A.A. und beschlagnahmte umfangreiche Akten. Aufgrund eines Gesuchs um Erteilung von Amtshilfe gelangten die beschlagnahmten Dokumente später an das Kantonale Steueramt Zürich. Das Kantonale Steueramt Zürich wertete die Akten aus und kam zum Ergebnis, dass A.A. in der Zürcher Villa gewerbsmässigen Kunst- und Antiquitätenhandel ausgeübt habe. A.A. habe fest angestelltes *Personal* beschäftigt, eine umfassende *Büroinfrastruktur* unterhalten und von dort aus verschiedene von ihm beherrschte ausländische, teils substanzlose Gesellschaften verwaltet.

Das Kantonale Steueramt Zürich eröffnete am 30. Oktober 2015 gegen

die Eheleute für die rechtskräftig veranlagten Jahre 2005 bis 2009 ein Nach- und Strafsteuerverfahren. Am 26. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt Zürich Nachsteuerbefehle für die Jahre 2005 bis 2009 und am 27. Januar 2016 Veranlagungsbefehle für die Jahre 2010 bis 2012 für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuern. Die Nachsteuern inkl. Zins für die Steuerjahre 2005 bis 2009 betragen insgesamt CHF 109,2 Mio., nebst den Vermögenssteuern. Die veranlagten Steuern für die Steuerjahre 2010 bis 2012 betragen insgesamt CHF 164 Mio., nebst den Vermögenssteuern. Die Befehle des Kantonalen Steueramtes Zürich stützten sich auf die Annahme, A.A. habe im Kanton Zürich eine *Betriebsstätte* unterhalten, in welcher er eine selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Handels mit Kunst und Antiquitäten ausübte. Das Kantonale Steueramt Zürich schätzte die Eheleute für die Jahre 2005 bis 2009 bzw. 2010 bis 2012 nach *plichtgemässen Ermessen* ein.

Die Eheleute gelangten mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2017 gegen die beiden Urteile vom 19. Juli 2017 bzw. 10. August 2017 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an das Bundesgericht. Die Ehe-

leute machten im Wesentlichen geltend, die angefochtenen Urteile seien infolge offensichtlicher Unrichtigkeit aufzuheben, das Nachsteuerverfahren (2005 bis 2009) sei einzustellen und die Steuerfaktoren aufgrund der eingereichten Steuererklärungen (2010 bis 2013) festzusetzen.

Das Bundesgericht erläutert zunächst lehrbuchhaft die *prozessualen* Bestimmungen und die dazugehörige bundesgerichtliche Praxis im Zusammenhang mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Das Bundesgericht weist darauf hin, dass Rügen grundsätzlich nur geprüft werden, wenn sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden sind. Es stellt fest, dass das Bundesgericht seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde legt und weist darauf hin, dass rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung der Vorinstanz den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht genüge. Es weist weiter darauf hin, dass das Bundesgericht auf wiederholende Verweise auf Ausführungen und Akten vor der Vorinstanz praxisgemäss nicht eintrete. Die erhobenen Rügen müssen in der Beschwerdeschrift selber enthalten sein.

Das Bundesgericht stellt weiter fest, dass es auf wortwörtliche Wiederho-

lungen im Beschwerdeverfahren nicht eintritt.

Der Prozesssachverhalt entspricht grundsätzlich dem von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt, selbst dann, wenn der wirkliche Sachverhalt anders sein sollte. Das Bundesgericht prüft grundsätzlich diejenigen Rügen nicht, die in der Beschwerde nicht präzise vorgebracht und begründet worden sind, selbst dann, wenn die bloss in allgemeiner Weise erhobenen Rügen einschlägig sein sollten. Das Bundesgericht stellt abschliessend fest, dass in diesem Verfahren eine diesen Anforderungen genügende Begründung nur teilweise zu erkennen sei.

Das Bundesgericht zieht weiter in Erwägung, dass Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden können. Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit ist umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung

massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht. Solange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen.

Das Bundesgericht stellt fest, dass das Kantonale Steueramt Zürich am 30. Oktober 2015 eine Vielzahl von Unterlagen und Auskünften verlangte, um die Einschätzungen für die Jahre 2005 bis 2009 bzw. 2010 bis 2013 vorzunehmen.

Die Eheleute konnten und mussten daraus entnehmen, dass sie sämtliches Einkommen und Vermögen auch aus ausländischen Gesellschaften offenzulegen und insbesondere auch einen Beschrieb der Geschäftsmodelle ausländischer Gesellschaften einzureichen hatten. Weder im Einspracheverfahren noch im vorinstanzlichen Verfahren haben die Eheleute diese Unterlagen vollständig eingereicht. So haben diese weder ihre Aktivitäten im Bereich «Kunst und Bilder» substantiiert dargelegt noch den Rechtsgrund der Zuflüsse auf die Bankkonten der von ihnen beherrschten D. AG (Liberia) hinreichend aufgezeigt und erläutert. Das Bundesgericht stellt fest, dass in Übereinstimmung mit der Vorinstanz von einem Untersuchungsnotstand

auszugehen sei, womit das Kantonale Steueramt Zürich zu einer Ermessenseinschätzung schreiten durfte bzw. musste.

In materieller Hinsicht machten die Eheleute im Wesentlichen geltend, es liege kein selbständiger Kunsthandel vor. Ausserdem machten sie geltend, die angefochtenen Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich seien wegen offensichtlicher Unrichtigkeit aufzuheben.

Das Bundesgericht weist darauf hin, dass sich die Vorinstanz in den angefochtenen Urteilen unter mehrfacher Bezugnahme auf die Einvernahmeprotokolle im Zollverfahren mit den beiden Einwänden des Fehlens einer gewerbsmässigen Tätigkeit bzw. der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzungen auseinandergesetzt und dabei überzeugend dargelegt habe, dass die in der Zürcher Villa vorgefundenen Einrichtungen und Arbeitsplätze in ihrer Gesamtheit ohne Weiteres die Voraussetzungen eines Geschäftsortes erfüllen und der über die Schweiz abgewickelte Handel mit Kunst und Bildern Teil einer selbständigen Erwerbstätigkeit von A.A. bildete. Weiter hat die Vorinstanz festgestellt, dass angesichts der fehlenden Buchhaltungsunterlagen, der in der Schweiz zu verortenden Bankverbindungen, dem örtlichen Bezug zum Bürobetrieb

im Kanton Zürich und insbesondere der fehlenden Abgrenzung zwischen Gesellschaftsvermögen und Privatvermögen die Gewinnanteile der ausländischen Gesellschaften, insbesondere der D. AG (Liberia), A.A. im Kanton Zürich aufzurechnen sind. Anschliessend gelangt das Bundesgericht an eine entscheidende Stelle, wo es festhält: Um bei der vorliegenden Sachlage eine Qualifizierung und Zurechnung dieser (Kunsthandels-) Tätigkeiten als selbständige Erwerbstätigkeit bzw. als Geschäftsvermögen zu verhindern, hätte es – nicht zuletzt aufgrund der internationalen Verhältnisse – einer *substantiierten* Sachdarstellung von A.A. bedurft. Das Bundesgericht weist darauf hin, dass die Vorinstanz feststellte, dass es an einer solchen substantiierten Sachdarstellung über weite Strecken gefehlt hatte.

Das Bundesgericht stellt weiter fest, dass sich die Eheleute mit diesen entscheidungswesentlichen Erwägungen der Vorinstanz in der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten *nicht rechtsgenüglich* auseinandersetzen und dass die grösstenteils appellatorischen Ausführungen nicht aufzuzeigen vermögen, dass die von der Vorinstanz ihrem Urteil zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen geradezu offensichtlich unrichtig waren. Für das Bundesgericht war

ebenso wenig ersichtlich, inwiefern die von der Vorinstanz aus diesen Feststellungen gezogenen rechtlichen Schlüsse gegen die massgeblichen Bestimmungen verstossen sollen. Die Eheleute wiederholten im Wesentlichen ihre Ausführungen in den vorinstanzlichen Verfahren (etwa bezüglich des fehlenden Kunst- und Devisenhandels, des unzulässigen Durchgriffs, der tatsächlichen Verwaltung im Ausland, etc.) und nahmen dabei überwiegend Bezug auf das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 3. März 2017 und übersahen dabei, dass vor Bundesgericht die Bundesrechtswidrigkeit der angefochtenen Urteile des Verwaltungsgerichts und nicht der Steuerrekurskommission darzulegen sind.

Das Bundesgericht weist darauf hin, dass die Eheleute grundsätzlich verkennen, dass es an ihnen gelegen wäre, nach der festgestellten Missachtung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- bzw. Nachsteuerverfahren die betreffenden Unterlagen der Steuerverwaltung zu unterbreiten, was sie innert gesetzter Frist unterlassen haben und dass ihnen im Einspracheverfahren der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Veranlagungen (mangels Einreichung der einverlangten Unterlagen) nicht gelungen war. Dass sich dieser Nach-

weis – allenfalls – anhand der erst vor der Vorinstanz eingereichten Unterlagen hätte erbringen lassen, ist dabei praxisgemäss unerheblich.

Die Vorinstanz hat in den angefochtenen Urteilen des Verwaltungsgerichts in Übereinstimmung mit dem Kantonalen Steueramt Zürich die geschätzten Erträge aus selbständigem Erwerb für die Steuerperioden 2005 bis 2009 auf rund CHF 204 Mio. und für die Steuerperioden 2010 bis 2013 auf rund CHF 88 Mio. festgelegt. Das Kantonale Steueramt Zürich hatte seine Schätzung mit drei Elementen plausibilisiert: Ertrag aus Kommissionen von 5% im Zusammenhang mit dem Kunsthandel, mit einer zusätzlichen Handling Fee von 20% und einem Gewinnanteil von 5% aus den Eheleuten zugeflossenen Geldern.

Das Bundesgericht stellt weiter fest, dass es den Eheleuten auch vor dem Bundesgericht nicht gelungen sei, darzutun, dass diese Schätzung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung offensichtlich unrichtig sein soll und stimmte der Vorinstanz zu, dass angesichts der den Eheleuten in den Steuerperioden 2005 bis 2009 nachgewiesenen Zuflüsse von über CHF 2 Milliarden bzw. in den Steuerperioden 2010 bis 2013 über CHF 1 Milliarde erscheine die vom Kantonalen Steueramt Zürich vorgenommene Schätzung der Erträge von

CHF 204 Mio. und CHF 88 Mio. als sachlich begründbar.

Die Eheleute beantragten, aufgrund der internationalen Steuerauscheidung sei das gesamte Einkommen und Vermögen zu einem Anteil von rund 80% nur satzbestimmend zu berücksichtigen bzw. nach Grossbritannien auszuscheiden. Konkrete Nachweise für eine angeblich selbständige Erwerbstätigkeit im Ausland konnten die Eheleute vor dem Bundesgericht jedoch nicht vorbringen, weshalb das Bundesgericht der Vorinstanz zustimmte, wonach die Verhältnisse der Eheleute im Ausland vollständig im Dunkeln geblieben seien.

Falls ein privater Kunstsammler die steuerrechtliche Grenze zum gewerbmässigen Kunsthändler überschreitet, dann sollte er im Veranlagungsverfahren seine *Mitwirkungspflichten* beachten, um eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu verhindern. Eine Ermessensveranlagung kann nur noch wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der private Kunstsammler muss weiter beachten, dass das Bundesgericht *hohe prozessuale* Anforderungen bei den erhobenen Rügen hat. Rügen müssen in der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten präzise vorgebracht und begründet werden.

4. Seitenblick auf die Mehrwertsteuer

Mit einem Seitenblick auf die Mehrwertsteuer ist an dieser Stelle in Erinnerung zu rufen, dass ein privater Kunstsammler auch die (mehrwert-)steuerrechtliche Grenze zum gewerbmässigen Kunsthändler überschreiten kann.

Im Entscheid vom 13. April 2012 musste sich das Bundesgericht auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kunstgegenständen durch einen Kunstsammler erstmals eingehend mit der Abgrenzung zwischen einer privaten und einer unternehmerischen Lieferung befassen:²⁵ X. war unbeschränkt haftender Gesellschafter der Galerie A. In den Jahren 2000 bis 2003 hatte X. jährlich als Einlieferer an einer Auktion mitgewirkt. Dazu hatte X. aus seiner privaten Sammlung jeweils eine Anzahl Kunstgegenstände der Galerie A. zum Verkauf übergeben. Für die Zwecke der Einkommenssteuern erhielt X. am 16. Dezember 1997 von der Steuerbehörde einen Steuervorbescheid, wonach die private Kunstsammlung als Privatvermögen gilt, soweit private und geschäftliche Kunstgegenstände buchmässig getrennt würden und die hauptberufliche Tätigkeit nicht dazu genutzt werde, private Kunstgegenstände zu erwerben und zu veräussern.

Eine MWST-Kontrolle der privaten Aktivitäten von X. durch die Eidg. Steuerverwaltung ergab, dass im Jahr 2000 38 von 42 eingelieferten Kunstwerken verkauft wurden. Aufgrund dieses Kontrollergebnisses trug die Eidg. Steuerverwaltung X. per 1. Januar 2000 ins MWST-Register ein und machte für das Jahr 2000 die subjektive Steuerpflicht von X. und – unter Berücksichtigung von Vorsteuern – eine MWST-Forderung von CHF 17465 nebst Verzugszins geltend. In materieller Hinsicht war die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV) anwendbar.²⁶ Einerseits stellte das Bundesgericht fest, dass als Richtschnur für die Auslegung der selbstständigen Ausübung – mit den nötigen Einschränkungen – die Praxis zu Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) herangezogen werden kann.²⁷ Es wies jedoch gleichzeitig darauf hin, dass nicht aus den Augen verloren werden dürfe, dass die Einkommenssteuer einerseits und die Mehrwertsteuer andererseits unterschiedlichen Konzepten folgen. Für die Zwecke der Einkommenssteuer ist Ausgangspunkt der Liebhaberei, die zu steuerfreiem privatem Kapitalgewinn führt, die fehlende «*Gewinnstrebigkeit*». Das Bundesgericht stellte fest, dass für die Zwecke der

Mehrwertsteuer die «*Gewinnabsicht*» für den Tatbestand der subjektiven Steuerpflicht von keiner Bedeutung sei. Vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität sei eine weite Auslegung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz.

Mit Verweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Europäischen Mehrwertsteuerrecht (sog. «*Wellcome-Praxis*») hielt das Bundesgericht fest, dass es der Abgrenzung zwischen «nicht unternehmerischen bzw. privaten» und «unternehmerischen» Lieferungen von natürlichen Personen nicht auf Zahl und Umfang der Verkaufsfälle ankommt.²⁸ Ebenso unmassgeblich ist die Höhe des Umsatzes. Nach der «*Wellcome-Praxis*» ist vielmehr entscheidend, ob der Leistungserbringer «*aktive Schritte zum Vertrieb*» durch Einsatz «*ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister*» ergreift.

X. betätigte sich im massgebenden Zeitraum in der Art eines Kaufmannes, wie ein Unternehmer, also gewerblich und nicht bloss vermögensverwaltend. Anders als im Bereich der Einkommenssteuer, wo die Frage zu beantworten ist, ob beim Veräusserer ein Wertzuwachs zu besteuern sei, geht es mehrwertsteuerlich um

die Besteuerung des Konsums des Leistungsempfängers. Nach dem Konzept des Gesetzgebers soll der Konsum steuerlich erfasst werden, soweit das Gesetz nicht eine ausdrückliche Ausnahme vorsieht. Das Bundesgericht kam unter Würdigung aller Umstände zum Ergebnis, dass X. im Zeitpunkt der Veräusserung der eingelieferten Kunstwerke unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten den Rahmen der Liebhaberei verlassen hatte.

Aus der Sachverhaltsangabe, wonach die private Kunstsammlung gemäss einem Steuervorbescheid vom 16. Dezember 1997 der Steuerbehörde als Privatvermögen gilt, kann nicht der Schluss gezogen werden, dass das Vorgehen von X. im Jahr 2000 für die Zwecke der Einkommenssteuer als private Vermögensverwaltung anzusehen ist. Mit dieser Frage hatte sich das Bundesgericht nicht befasst. Der Verkauf an einer *Auktion* ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Indiz für eine nachhaltige – im Sinne einer gewerblichen oder beruflichen – Ausübung einer selbständigen bzw. unternehmerischen Tätigkeit und somit ein Indiz gegen ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft. Ein privater Kunstsammler muss beachten, dass der Verkauf eines Teils einer Kunstsammlung an einer *Auktion* als Indiz für eine unternehmerische Liefere-

rung angesehen werden könnte. Auf die Zahl und Umfang der Verkaufsfälle kommt es grundsätzlich nicht an.²⁹

5. Ergebnisse

Die steuerrechtliche Grenzlinie zwischen dem privaten Kunstsammler und dem gewerbsmässigen Kunsthändler ist mit dem bundesgerichtlichen Indizienkatalog nicht immer einfach auszuloten. Das bundesgerichtliche Indiz der Absicht der Gewinnerzielung ist ein untaugliches Indiz, um die steuerrechtliche Grenzlinie auszuloten. Es liegt in der Natur der Sache, dass auch der private Kunstsammler bereits vor Erreichung der steuerrechtlichen Verwerfungszone seine private Kunstsammlung mit Gewinnabsicht verwaltet.

Der private Kunstsammler überschreitet die steuerrechtliche Grenzlinie dann, wenn der Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens überschritten und die Verwerfungszone der die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Tätigkeit erreicht wird. Diese steuerrechtliche Verwerfungszone liegt nach der herkömmlichen Dreiteilung der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Kunstgegenständen zwischen der schlichten Vermögensverwaltung und der eigentlichen gewerbsmässigen Tätigkeit. In dieser Verwerfungszone wird nicht vorausgesetzt, dass der

private Kunstsammler *nach aussen sichtbar* am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, um als gewerbsmässiger Kunsthändler zu gelten.

Sollte der private Kunstsammler die steuerrechtliche Grenze zum gewerbsmässigen Kunsthändler überschreiten, dann sollten im Veranlagungsverfahren die Mitwirkungspflichten wahrgenommen werden, um eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu verhindern. Eine Ermessensveranlagung kann nur noch wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Fällt der private Kunstsammler auch noch in diese zweite steuerrechtliche Verwerfungszone hinein, dann kommt er nur noch mit grosser juristischer Anstrengung wieder heraus. Der Nachweis

der offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung *umfassend* zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Der private Kunstsammler muss weiter beachten, dass das Bundesgericht *hohe prozessuale* Anforderungen bei der Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten stellt. Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht. Ausserdem müssen die Rügen in der Beschwerdeschrift selber enthalten sein; der blosser Verweis auf Ausführungen in anderen Rechtschriften oder auf die Akten reicht nicht aus.

- ¹ Art. 16 Abs. 1 DBG: «Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte.» Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG: «Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte [...]»
- ² 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.» Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG: «[...] insbesondere solche aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit, [...]»
- ³ Vgl. Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit, in: Zuger Steuerbuch, Ziff. 9.1.1, Erläuterungen zu § 17 StG. Ein Spezialfall bildet der gewerbsmässige Wertschriften- und Liegenschaftshandel.
- ⁴ Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG: «Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen.» Art. 8 Abs. 1 StHG: «Zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, [...]»
- ⁵ Art. 16 Abs. 3 DBG: «Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei.» Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG: «Steuerfrei sind [...] Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen; vorbehalten bleibt Artikel 12 Absatz 2 Buchstaben a und d;» Art. 12 Abs. 2 Satz 2 Bst. a StHG: «Den Veräusserungen sind gleichgestellt: [...] die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;» Art. 12 Abs. 2 Satz 2 Bst. d StHG: «Den Veräusserungen sind gleichgestellt: [...] die Übertragung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens des Steuerpflichtigen an Immobiliengesellschaften, soweit das kantonale Recht für diesen Fall eine Steuerpflicht vorsieht;»
- ⁶ Art. 18 Abs. 1 und Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Art. 8 Abs. 1 StHG.
- ⁷ Art. 9 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 AHVG.
- ⁸ Art. 9 Abs. 3 AHVG.
- ⁹ Art. 10 Abs. 1 und Abs. 1bis MWSTG.
- ¹⁰ Art. 21 Abs. 1 Bst. d BdBSt (steuerbar mit Buchführungspflicht).
- ¹¹ Art. 21 Abs. 1 Bst. a BdBSt (steuerbar ohne Buchführungspflicht).
- ¹² Art. 21 Abs. 1 BdBSt, Art. 21 Abs. 1 Bst. a und Bst. d BdBSt (steuerfrei).
- ¹³ Besteuerung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 21 Abs. 1 Bst. d BdBSt (mit Buchführungspflicht) und Art. 21 Abs. 1 Bst. a BdBSt (ohne Buchführungspflicht).
- ¹⁴ BGE 125 II 113, E. 5. Siehe dazu eingehend Julia von Ah, Gewerbsmässige Tätigkeit – Entwicklungen und Konsequenzen, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, 65 ff.
- ¹⁵ Vgl. BGer 29.7.2011, 2C_766/2010, E. 2.2.
- ¹⁶ Vgl. BGer 29.7.2011, 2C_766/2010, E. 2.2.
- ¹⁷ Vgl. Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers, in: Zuger Steuerbuch, Ziff. 9.2.1, Erläuterungen zu § 17 StG und Begriff des gewerbsmässigen Wertschriftenhändlers, in: Zuger Steuerbuch, Ziff. 9.3.1.
- ¹⁸ St. Galler Verwaltungsrekurskommission, 29. September 1976, St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis 1976 148 ff.
- ¹⁹ Bundesgericht, 17. September 2002, 2A.66/2002.
- ²⁰ Bundesgericht, 19. Mai 2008, 2C_708/2007.
- ²¹ Bundesgericht, 10. August 2009, 2C_893/2008.
- ²² Bundesgericht, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, 2C_767/2010.
- ²³ Vgl. Kreisschreiben Nr. 36 vom 27. Juli 2012 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend gewerbsmässiger Wertschriftenhandel.
- ²⁴ Bundesgericht, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, 2C_767/2010.
- ²⁵ Bundesgericht, 13. April 2012, 2C_399/2011.

²⁶ Art. 17 Abs. 1 aMWSTV: «Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen.» Der Wortlaut von Art. 10 Abs. 1bis MWSTG lautet: «Ein Unternehmen betreibt, wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Artikel 18 Absatz 2 nicht als Entgelt gelten; und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.»

²⁷ Art. 18 Abs. 1 DBG.

²⁸ Europäischer Gerichtshof, 20. Juni 1996, Wellcome Trust Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise, Rs C-155/94.

²⁹ Siehe die Umsatzgrenze der subjektiven Steuerpflicht in Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG.