

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2010.212
1 ST.2010.294

Entscheid

20. Januar 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

1. A,
2. B,

Nr. 1 vertreten durch C,
Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A und B deklarierten in der Steuererklärung 2008 unter "Bemerkungen" einen Erlös von Fr. 454'600.- mit dem Vermerk "Verkauf privater Hausrat". Insgesamt gaben sie für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 30'904.- bzw. steuerbares Vermögen von Fr. 1'314'000.- sowie für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 30'654.- an.

Mit Auflage vom 18. März 2010 und Mahnung vom 18. Mai 2010 führte der Steuerkommissär eine Untersuchung u.a. über die verkauften Gegenstände durch. Die Pflichtigen reichten diverse Unterlagen ein. Am 15. Juni 2010 schätzte sie der Steuerkommissär für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 367'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'814'000.- sowie für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 367'200.- ein. Darin qualifizierte er den Verkauf der Einrichtungs- und Kunstgegenstände als selbstständige Erwerbstätigkeit und schätzte den Gewinn daraus auf Fr. 334'600.-; dabei ging er vom deklarierten Erlös von Fr. 454'600.- aus und schätzte die Gewinnungskosten gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 120'000.- sowie den Wert der verbleibenden Gegenstände per 31. Dezember 2008 auf Fr. 1'500'000.-. Die Bundessteuerrechnung/Veranlagungsverfügung wurde am 28. Juni 2010 versandt.

B. Gegen die Staats- und Gemeindesteuereinschätzung liessen die Pflichtigen am 30. Juni 2010 Einsprache erheben und beantragen, sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'314'000.- einzuschätzen. Die Voraussetzungen für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen seien nicht gegeben.

Das kantonale Steueramt nahm diese Einsprache auch als solche gegen die Bundessteuerveranlagung entgegen, reduzierte mit Entscheid vom 25. August 2010 die Schätzung des Werts der verbliebenen Einrichtungs- und Kunstgegenstände auf Fr. 500'000.- und setzte das steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern entsprechend auf Fr. 1'814'000.- herab; im Übrigen wies es die Einsprachen ab.

C. Die Pflichtigen reichten am 23. September 2010 dagegen Rekurs bzw. Beschwerde ein und wiederholten die Einspracheanträge. Der Pflichtige sei bis zur Liquidation der D 1994 bei dieser Gesellschaft, welche seiner ersten Ehefrau gehört habe, angestellt gewesen. Er sei zu keiner Zeit selbstständig erwerbender Antiquitätenhändler gewesen und habe auch nie entsprechendes Geschäftsvermögen besessen. Die fraglichen Einrichtungsgegenstände habe er damals mit Mitteln des Privatvermögens erworben und zur Einrichtung, Ausstattung und Dekoration seines Eigenheims verwendet. Seit der Liquidation der D habe er als Versicherungsvermittler gearbeitet und wegen seines schlechten Gesundheitszustands bis zum Erreichen des Pensionsalters 2004 eine IV-Rente bezogen. Unter dem Eindruck seiner fortschreitenden Invalidität habe er ab 2005 mit Verkäufen von einzelnen Einrichtungsgegenständen begonnen. Zukäufe seien nach 1994 keine erfolgt. Weiter machten die Pflichtigen eingehende Ausführungen zu den Kriterien der Rechtsprechung für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 21. Oktober 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Darin listete es die Verkäufe von Gegenständen der Pflichtigen seit 1999 auf. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 18. November 2010 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Die Pflichtigen hielten in ihrer Replik vom 2. Dezember 2010 und das kantonale Steueramt in seiner Duplik vom 17. Dezember 2010 an ihren bisherigen Anträgen fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 153 StG in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission I eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter den bisherigen Geschäftsnummern weitergeführt.

2. a) Nach der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Gemäss Art. 18 DBG bzw. § 18 StG sind insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (Abs. 1); zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen sodann auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Abs. 2). Steuerfrei sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG – bei den Staats- und Gemeindesteuern vorbehältlich der Grundstückgewinnsteuer – demgegenüber Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen.

b) Das Bundesgericht hat bei der direkten Bundessteuer zur Frage der Abgrenzung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit von einer privaten Tätigkeit im Ergebnis erklärt, dass von einem weiten Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit auszugehen sei; in diesem Sinn sei eine Tätigkeit, welche die schlichte Verwaltung von Privatvermögen übersteige, als eine Form der selbstständigen Erwerbstätigkeit aufzufassen. Die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen beschränke sich demnach auf die schlichte Verwaltung privaten Vermögens. Somit sei die bisherige (d.h. die in Anwendung des Beschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 [BdBSt] ergangene) Praxis beizubehalten, wonach Veräusserungsgewinne steuerbar seien, wenn sie in einer über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit erzielt würden, auch wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Aktivität oder keine nach aussen sichtbare Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr vorliege (BGE 125 II 113).

Nach der unter dem BdBSt entwickelten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die demnach auch unter dem DBG Anwendung findet, beurteilt sich die Frage, ob eine Erwerbstätigkeit vorliegt, nach der Gesamtheit der Umstände (BGE 112 Ib 79; BGE 122 II 446). Als Indizien für eine über die blosse private Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit fallen etwa die Planmässigkeit des Vorgehens, die Häufigkeit von Geschäften, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, spezielle Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung des Geschäfts oder die Verwendung des erzielten Gewinns bzw. dessen Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände in Betracht. Nicht vorausgesetzt ist die nach aussen gerichtete Teilnahme am Wirtschaftsverkehr (BGr, 12. November 2001 = StE 2002 B 23.1 Nr. 50 mit Hinweisen).

Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch allein zur Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c). Dass einzelne typische Elemente im Einzelfall nicht erfüllt sind (z.B. die grosse Häufigkeit von Transaktionen), kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen (z.B. durch besondere wertvermehrnde Tätigkeiten: BGr, 8. September 2004, 2A.74/2003 E. 3.2). Entscheidend ist mithin, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild bzw. in ihrer Gesamtheit auf Erwerb ausgerichtet ist (BGr, 12. November 2001 = StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2b mit zahlreichen Hinweisen).

Die Besteuerung von Kapitalgewinnen als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG setzt voraus, dass der veräusserte Gegenstand dem Geschäftsvermögen angehört hat. Auf Geschäftsvermögen ist zu schliessen, wenn die Kriterien der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Vorliegen von gewerbsmässigem Handeln erfüllt sind (BGE 125 II 113). So ist z.B. aus dem engen Zusammenhang einer Liegenschaft mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Bauunternehmer und Liegenschaftenhändler zu schliessen, dass die Liegenschaft im Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen stand. Der Gewinn aus deren Veräusserung stellt daher einen nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbaren Kapitalgewinn dar (BGE 125 II 113).

Diese Rechtsprechung wurde vorerst im Bereich des Liegenschaftenshandels entwickelt, danach aber auch auf Fälle des Wertschriften-/Devisen- und Edelmetallhandels ausgedehnt.

c) Noch kein höchstrichterliches Präjudiz existiert – soweit ersichtlich – zum vorliegend streitigen Verkauf von historischen Einrichtungs- und Kunstgegenständen. In einem Fall wurde indessen die Teilveräusserung einer Weinsammlung als Erwerbstätigkeit qualifiziert (BGr, 17. September 2002 = StE 2003 B 23.1 Nr. 51 = StR 2003 S. 122). Nach dem Bundesgericht sind die für die Qualifikation als gewerbsmässige Tätigkeit beim Liegenschaftens- und Wertschriftenhandel aufgestellten Kriterien allgemeiner Natur, so dass es keinen Grund gibt, sie nicht auch hier anzuwenden. Zu berücksichtigen sind indessen die damit verbundenen Besonderheiten.

Der Einsatz von Fremdmitteln beim Erwerb von Kunst- oder Einrichtungsgegenständen ist im privaten Bereich nicht alltäglich, sondern stellt eine Ausnahme dar.

Solche Gegenstände werden entweder zur Verschönerung bzw. Ausstaffierung der eigenen Wohnräume/Liegenschaft oder zu Sammlerzwecken erworben und regelmässig mit vorhandenen Eigenmitteln finanziert. Fremdkapital wird demgegenüber eher von Spekulanten eingesetzt, denen es primär um die gewinnbringende Weiterveräusserung der Kunstobjekte geht und nicht um deren Erwerb zu den genannten Zwecken. Solches Tun übersteigt die schlichte Verwaltung eigenen Vermögens klar. Mithin ist die Unterlage eines Kaufgeschäfts mit fremden Mitteln ein starkes Indiz für das Vorliegen von gewerbsmässigem Handeln.

Was die Häufigkeit von Kauf- und Verkaufsgeschäften angeht, genügt im Kunst- oder Antiquitätenhandel eine weit weniger grosse Anzahl von Transaktionen als z.B. im Wertschriftenhandel, um auf Gewerbsmässigkeit zu schliessen. So wechseln Kunstgegenstände viel weniger oft die Hand als Wertpapiere, da letztere viel marktgängiger sind und von einer wesentlich breiteren Schicht von Personen gehandelt werden. Entsprechend muss im Kunsthandel unter Umständen schon bei wenigen Geschäften von Gewerbsmässigkeit ausgegangen werden, erst recht, wenn dabei wertvolle Gegenstände umgesetzt werden (Steuerrekurskommission des Kantons Waadt, 10. Dezember 1985 = StR 1987, 385). Die Dinge liegen ähnlich wie beim Liegenschaftshandel, bei dem allenfalls schon der Verkauf eines einzigen Objekts genügen kann, um von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auszugehen.

Fachkenntnisse bzw. die berufliche Nähe des Erwerbers zum betroffenen Handelsbereich sind bei jeder Art von Handel ein massgebliches Kriterium, das die Vermutung von Gewerbsmässigkeit relativ rasch aufkommen lässt. So setzt derjenige, welcher einen Handel in irgendeiner Form schon beruflich ausübt, die dabei gewonnenen Erkenntnisse naturgemäss auch im privaten Bereich ein und überschreitet daher die Schwelle der schlichten Verwaltung des Privatvermögens wesentlich schneller als eine Nicht-Fachperson. Ein professioneller Kunsthändler darf demnach zwar Kunstgegenstände zu Privatzwecken besitzen und diese mit Gewinn veräussern, ohne dass er diesen Gewinn automatisch als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern hätte. Indessen müssen es jedenfalls Kunstgegenstände sein, die er entweder zu eigenen Wohnzwecken erworben und über eine längere Zeit entsprechend verwendet oder die er ebenfalls über eine gewisse Zeit in seiner privaten Sammlung gehalten hat oder die für ihn zumindest einen immateriellen Wert ("valeur sentimental") aufweisen (Steuerrekurskommission des Kantons Waadt, 13. Februar 1987 = StR 1990, 208). Veräussert er jedoch solche Objekte mit einer gewissen Regelmässigkeit und Häufig-

keit, handelt er trotz des an sich unschädlichen Verwendungszwecks aufgrund seiner Zugehörigkeit zum professionellen Kunsthandel gewerbsmässig und übt damit eine Erwerbstätigkeit aus (Jolles/Simonek/Waldburger, Kunst und Steuern, 2007, in: Schriftenreihe der AXA Art Versicherung AG, S. 81).

Kunstgegenstände wechseln – wie erwähnt – nicht gleich oft die Hand wie z.B. Wertpapiere oder andere marktgängige Ware. Im privaten Bereich bleiben sie zudem dem Verwendungszweck entsprechend regelmässig für eine längere Zeit beim Erwerber. Beträgt daher die Besitzesdauer nur Wochen oder Monate bzw. weniger als ein Jahr, stellt dies ein Indiz für das Vorliegen von gewerbsmässigem Handel dar (Jolles/Simonek/Waldburger, S. 81).

d) Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit in Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG lautet gleich wie in § 18 Abs. 1 und 2 StG. Er entspricht zudem dem in den Art. 7/8 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verwendeten Begriff. Für seine Auslegung im StHG stellt die Auslegung im DBG ein beachtliches Element dar (BGr, 13. Oktober 2004 = StR 2004, 346 E. 6). Damit kann dieser Begriff im kantonalen Recht aber nicht anders ausgelegt werden als im Bereich des DBG, würde doch sonst dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung nicht Rechnung getragen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereitelt (vgl. BGE 128 II 66 sowie BGr, 2. Februar 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 10; a.M. Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 8 N 9 ff. StHG; Neuhaus/Agner/Steinmann, Der gewerbsmässige Wertschriftenhandel nach dem Stabilisierungsprogramm, ST 1999, 593).

3. a) Mit der Steuererklärung 1998 reichte der Pflichtige eine Aufstellung über seine Antiquitäten ein. Demnach befanden sich folgende Gegenstände in seinem Besitz:

- 1 Salon, 8-teilig
- 1 Salon, 14-teilig
- 4 Kommoden
- 3 Vitrinen
- 1 Pendule mit Sockel

- 2 Pendulen
- 3 Tischuhren
- 2 Carteluhren
- 1 Standuhr
- 12 Spiegel
- 20 Gemälde
- 10 Leuchter mit Wandlampen
- 10 Läufer und Teppiche
- 15 Kerzenstöcke, Vasen etc.

Übrige Wertgegenstände:

- 18 Gemälde und Lithographien

Schmuck:

- 3 Armbanduhren (Gold)
- 2 Colliers
- 2 Damenringe.

Nach Sachdarstellung der Pflichtigen stammen diese Gegenstände einerseits aus einem 1989 von einem Hrn. E übernommenen Bestand an Uhren, Porzellan und Einrichtungsgegenständen und andererseits aus der 1994 erfolgten Liquidation der D. Hierzu liegt eine Liste "E, Inventar Kunstgegenstände" sowie ein Kaufvertrag vom ... 1989 vor. Aus den Steuerakten ergeben sich folgende Verkäufe:

1999	private Dekorationsgegenstände für 30'000.-
14. August 2000	Pendule, Uhr und Standuhr an F für Fr. 170'000.-; Verkauf weiterer Gegenstände an "G" für Fr. 30'000.- .
2005	privater Hausrat für Fr. 142'000.-
2006	privater Hausrat für Fr. 72'000.-
25. Mai 2007	Meissen-Porzellan Service an H für Fr. 75'000.-
16. Juni 2007	Gemälde an I für Fr. 58'500.-
2. November 2007	Prunk Konsole 1740 an I für Fr. 38'000.-

21. November 2007	Gemälde Paul Cartier an I für Fr. 28'000.-
11. Januar 2008	8 Oel Gemälde an K für Fr. 25'600.-
29. Januar 2008	Gemälde Paul Cartier an I für Fr. 32'500.-
28. März 2008	Saphir-Ring an L für Fr. 25'500.-
23. Juni 2008	2 Bronze Figuren an I für Fr. 68'000.-
3. September 2008	Armbanduhr Andy Warhol an K für Fr. 38'000.-
30. September 2008	Louis XVI Pendule mit Flötenspielwerk an K für Fr. 170'000.- Louis XVI Pendule mit Glockenspielwerk an K für Fr. 95'000.-
17. September 2009	Herrenarmbanduhr an M für Fr. 20'000.-
25. November 2009	Ölgemälde an I für Fr. 33'000.-

Dies ergibt im Zeitraum 1999 bis 2009 Verkäufe von Gegenständen im Wert von total Fr. 1'151'100.-.

b) aa) Aus den Akten ist nicht ersichtlich, ob es sich bei den Verkäufen 2005 und 2006 um einzelne Verkäufe oder um den jeweiligen Totalbetrag von mehreren Verkaufsvorgängen handelt. Insgesamt ergibt sich aber, dass die Verkaufstätigkeit des Pflichtigen vor 2005 nur sporadisch erfolgte, ab 2005 hingegen eine gewisse Stetigkeit aufwies. Betragsmässig ist der Umsatz beachtlich und erlaubt einen substantziellen Beitrag an die Lebenshaltungskosten. Damit liegt eine Häufigkeit von Transaktionen vor, welche den Grad einer Gewerbsmässigkeit erreicht, sofern auch weitere Indizien dafür sprechen.

bb) Der Kreis der Käufer ist begrenzt, treten doch insgesamt nur sechs Namen in Erscheinung (G, H, I, K, L, M). Nach Sachdarstellung des Pflichtigen handelt es sich hierbei um langjährige Bekannte, bei M zudem um einen seiner Söhne; die K ihrerseits wird von diesem Sohn geführt, und habe die betreffenden Gegenstände nicht als Vermittler, sondern in eigenem Namen für eigene Vermögensanlage gekauft. Die Kontakte ergaben sich demnach nicht aus einem aktiven Marktauftritt des Pflichtigen; dieser führt denn auch kein eigentliches Verkaufslokal, noch betreibt er Werbung oder sucht sonst durch öffentliche Bekanntmachung nach Käufern. Dies spricht gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit.

cc) Gegen eine Erwerbstätigkeit spricht weiter die lange Besitzesdauer, sind die Gegenstände doch bereits 1989 und 1994 erworben worden. Auch sind seither keine Zukäufe mehr erfolgt, und der Gewinn aus den Verkäufen wurde demnach auch nicht mehr in gleichartige Vermögensgegenstände angelegt. Beim Erwerb der Kunstgegenstände kam soweit ersichtlich auch kein Fremdkapital zum Einsatz. All dies spricht gegen eine Gewerbsmässigkeit des Vorgehens. Einschränkend ist hierzu allerdings anzufügen, dass aufgrund der Sachdarstellung der Pflichtigen – welche vom kantonalen Steueramt akzeptiert wurde – sämtliche Geldtransaktionen in bar abgewickelt wurden und damit in Bezug auf die Geldflüsse und finanziellen Verhältnisse der Pflichtigen letztlich keine Transparenz besteht.

dd) Der Pflichtige mit Jahrgang 1939 war bis zur Liquidation "seiner" (Einsprache vom 30. Juni 2010) bzw. seiner ersten Ehefrau gehörenden D 1994 bei dieser angestellt. Über seine beruflichen Qualifikationen und Fachkenntnisse ist nichts bekannt, doch ist er – wie der Name seiner damaligen Arbeitgeberin und deren Handelsregisterauszug zeigt – im Bereich des Antiquitätenhandels tätig gewesen und verfügt damit über berufliche Kenntnisse in diesem Bereich. Hingegen war er gemäss seiner Sachdarstellung nie als selbstständig erwerbender Kunsthändler tätig. Nach der Aufgabe der D war er im Rahmen seiner Arbeitsfähigkeit bis 2007 Versicherungsvermittler. Aus diesen rudimentären Angaben kann immerhin geschlossen werden, dass er aus seiner früheren unselbstständigen Erwerbstätigkeit über spezifische Fachkenntnisse und wohl auch über Kontakte zur Branche verfügte. Das Kriterium des Einsatzes von Fachkenntnissen ist daher erfüllt, und es besteht ein Zusammenhang mit seinem früheren Beruf. Dies wird weiter dadurch untermauert, dass ein Teil der Gegenstände aus der Liquidation der D übernommen wurde und daher einen Zusammenhang mit seiner früheren unselbstständigen Erwerbstätigkeit aufweist.

ee) Bei den Gegenständen handelt es sich um Möbel, Standuhren, Gemälde und Schmuck. Gemäss ihrer Sachdarstellung haben die Pflichtigen das Eigenheim mit diesen Gegenständen eingerichtet. Die hierzu als Beweis vorgelegten Fotos zeigen mehrere mit historischen Möbeln und Bildern eingerichtete Privaträume; hierzu reichten die Pflichtigen eine Liste ein, gemäss welcher sich der Bestand – soweit erkennbar – weitgehend mit dem aus den anderen Listen hervorgehenden Gegenständen deckt. Mithin ist als belegt zu betrachten, dass ein beträchtlicher Teil der Gegenstände zur Wohnungseinrichtung verwendet wurde. Es ist damit davon auszugehen, dass diese für die Pflichtigen auch einen affektiven Wert haben bzw. hatten und sie nicht als reine

Investitionsobjekte betrachtet wurden. Dies spricht gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit, während zum Beispiel eine Aufbewahrung in einem Lager für eine gewerbmässige Absicht gesprochen hätte.

ff) Gemäss den Akten bezieht der Pflichtige neben der AHV-Rente keine Vorsorgeleistungen, insbesondere auch nicht aus Einrichtungen der 2. Säule. Mithin stellte er seine Altersvorsorge lediglich im Rahmen der 1. Säule sowie durch Selbstvorsorge sicher. Offenkundig stellt demnach die Sammlung Teil seiner Altersvorsorge dar. Dieser Schluss wird vorliegend durch den Gang der Ereignisse untermauert. 1985 trat eine krankheitsbedingte Invalidität des Pflichtigen ein, welche sich über die Jahre zunehmend verschlechterte und IV-Leistungen auslöste. Die ab 2005 – und somit nach einer langen Haltedauer – regelmässig einsetzenden Verkäufe sind nach der Sachdarstellung der Pflichtigen unter dem Eindruck der fortschreitenden Invalidität, welche zu einer kontinuierlichen Reduktion des Einkommens aus Versicherungsvermittlung führte, sowie angesichts der nicht mehr vermeidbaren Aussicht auf einen Umzug in eine Altersresidenz erfolgt. Selbst wenn deshalb beim Kauf der Gegenstände bereits geplant gewesen sein sollte, diese dereinst zwecks Bestreitung der Lebenshaltungskosten im Alter wieder zu veräussern, ist diese geplante Gewinnerzielung nicht allzu schwer im Sinn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zu gewichten, stellt doch dies den normalen Vorgang im Rahmen einer privaten Selbstvorsorge durch Anschaffung von Anlagewerten dar. Damit lag aber den Verkäufen nicht die Absicht der Erzielung eines Erwerbseinkommens durch nachhaltige und planmässige Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zugrunde, sondern erfolgten diese unter dem Druck der Verhältnisse aufgrund von Alter und Invalidität. Dies spricht ebenfalls gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit.

c) Insgesamt erscheint das Vorgehen der Pflichtigen nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit. Die Einrichtungs- und Kunstgegenstände waren seit 1990 bzw. 1994 und damit über einen langen Zeitraum im Eigentum der Pflichtigen. Sie wurden sodann in ihrem Einfamilienhaus als Einrichtung verwendet und damit auch gebraucht. Schliesslich fand ein Marktauftritt nicht statt, kam kein Fremdkapital zum Einsatz und wurden die Erlöse nicht wieder investiert. Die Verkäufe erfolgten zudem in einem Alter, in welchem andere Personen üblicherweise berufliche Vorsorgeleistungen beziehen, über welche der Pflichtige nicht verfügt. Dass bei der Auflösung einer "privaten Sammlung von Kunst- und Einrichtungsgegenständen" zum Einen hohe Beträge umgesetzt werden und zum Anderen auch Fachkenntnisse zur Anwendung gelangen, liegt in der

Natur der Sache und vermag für sich alleine keine selbstständige Erwerbstätigkeit zu begründen. Eine Würdigung aller Umstände ergibt demnach, dass diese mehrheitlich gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit sprechen. Die beim Verkauf der Kunstgegenstände erzielten Kapitalgewinne erweisen sich demnach als einkommenssteuerfrei.

4. a) Streitig ist ferner der Wert der Gegenstände per 31. Dezember 2008 bei der Vermögenssteuer. Das kantonale Steueramt hat im Einschätzungsentscheid vom 15. Juni 2010 den Wert der Einrichtungs- und Kunstgegenstände – als Geschäftsvermögen – auf Fr. 1'500'000.- festgesetzt, im Einspracheentscheid hingegen auf Fr. 500'000.- reduziert. Die Pflichtigen machen geltend, es handle sich um steuerfreien Hausrat nach § 38 Abs. 4 StG.

b) Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände werden nicht besteuert (§ 38 Abs. 4 StG). Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus (inkl. Garten und Garage, aber auch einer Zweitwohnung) befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört (StRK I, 30. Januar 1996 = StE 1997 B 52.1 Nr. 3, RB 1979 Nr. 39; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 38 N 14 ff StG, auch zum Folgenden). Persönliche Gebrauchsgegenstände sind all jene Gegenstände, die dem persönlichen Gebrauch des Steuerpflichtigen und nicht als Kapitalanlage dienen und nicht zum Hausrat gehören. Hierzu gehören die persönlichen Effekten, namentlich Kleider, Uhren, Schmuck, Foto- und Filmapparate, Geräte der Unterhaltungselektronik, Arbeitsgeräte, Küchen- und Gartengeräte, Geschirr sowie Sportgeräte. Vom steuerfreien Hausrat und den steuerfreien persönlichen Gebrauchsgegenständen abzugrenzen sind Werte, die überwiegend der Kapitalanlage dienen. Objekte wie Bilder, Teppiche oder Schmuck können sowohl steuerfreier Hausrat als auch Sammlung sein, d. h. Teil des steuerbaren Vermögens. Abzustellen für die Qualifizierung ist regelmässig auf die aktuelle tatsächliche Nutzung der Gegenstände; dienen sie Wohnzwecken bzw. dem persönlichen Gebrauch, sind sie primär dem steuerfreien Hausrat zuzuordnen, herrscht dagegen der Kapitalanlagecharakter vor, fallen sie in das steuerbare Vermögen (RB 1979 Nr. 39). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob sich der Wert der Objekte – unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen – im Bereich des Üblichen bewegt oder diesen übersteigt (StRK, 30. Januar 1996, StE 1997 B 52.1 Nr. 3; in concreto wurden Bilder und Kunstgegenstände im Wert von Fr. 2,2 Mio. trotz der guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen als das übliche Mass übersteigend und

somit nicht als Hausrat eingestuft). Ein Kriterium für die Würdigung eines Objekts als Hausrat oder als Kapitalanlage ist, ob die Möglichkeit besteht, dass das Objekt erheblich an Wert gewinnen kann (z.B. Bilder oder sonstige Kunstgegenstände: RB 1979 Nr. 39).

c) Auch wenn nach dem Gesagten kein Geschäftsvermögen vorliegt, bedeutet dies nicht, dass es sich automatisch um steuerfreien Hausrat handelt; vielmehr ist dessen Vorliegen anhand der einschlägigen Kriterien zu prüfen. Gemäss dem Inventar per 31. Dezember 2008, welches dem Schreiben vom 6. April 2010 beilag, verfügten die Pflichtigen noch über folgende Gegenstände:

- 1 Salon, 8-teilig
- 1 Salon, 13-teilig
- 4 Kommoden
- 3 Vitrinen
- 1 Pendule
- 2 Tischuhren
- 12 Spiegel
- 16 Gemälde
- 10 Leuchter mit Wandlampen
- 10 Läufer und Teppiche
- 6 Kerzenstöcke, Vasen etc.
- 9 Gemälde und Lithographien
- 1 Armbanduhr (Gold)

Die aufgelisteten Gegenstände weisen weitgehend eine Doppelnatur auf, indem sie einerseits der Einrichtung der Wohnung bzw. dem persönlichen Gebrauch dienen, ihr Wert aber den Wert des Üblichen weit übersteigt. Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass die per 31. Dezember 2008 noch vorhandenen Gegenstände nur noch den Rest des ursprünglichen Bestands darstellen, wofür der Pflichtige bisher einen Erlös von insgesamt Fr. 1'151'100.- erzielt hat. Nach dem Gesagten war ihre Anschaffung zudem mit der Absicht der Selbstvorsorge und damit als Kapitalanlage motiviert und stellen sie einen wesentlichen Teil des Vermögens der Pflichtigen dar. Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen sind – was die Einkünfte betrifft – als bescheiden zu bezeichnen, bestehen ihre Einkünfte doch lediglich aus einer AHV-Rente. Bei diesen

Verhältnissen erfüllen die Gegenstände aber nicht mehr die Funktion von Hausrat oder persönlichen Gebrauchsgegenständen, sondern kommt ihnen eine Bedeutung zu, welche weit darüber hinausgeht. Sie unterstehen deshalb bei den Staats- und Gemeindesteuern der Vermögenssteuer.

d) Zur Höhe der Schätzung auf Fr. 500'000.- äussern sich die Pflichtigen nicht. Es ist deshalb davon auszugehen, dass dieser Teil nicht angefochten wird. Zudem ist die Schätzung angesichts der Versicherungssumme von 690'000.- ohne weiteres vertretbar und die Einschätzung insofern zu bestätigen (vgl. Versicherungspolice über eine Versicherungssumme von Fr. 690'000.-, sowie Schreiben vom 23. Juni 2010).

5. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise und die Beschwerde vollständig gutzuheissen. Aufgrund des nahezu vollständigen Unterliegens sind die Verfahrenskosten dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Die Pflichtigen haben keine Parteientschädigung verlangt, sodass ihnen hinsichtlich des Rekursverfahrens eine solche versagt bleiben muss (vgl. RB 1968 Nr. 4). Für das Beschwerdeverfahren ist ihnen jedoch gleichwohl eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen, da sie darauf von Amts wegen Anspruch haben (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen

von Fr. 32'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'814'000.- eingeschätzt
(Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]