

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.78  
1 ST.2011.115

**Entscheid**

27. September 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2007 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2007**

hat sich ergeben:

A. A ist Kunsthistoriker und war nach Abschluss des Studiums im Jahr 1995 u.a. mit der Erstellung von Kunstkatalogen und Werkverzeichnissen sowie der Betreuung von Kunstsammlungen und wissenschaftlichen Kunstarbeiten beschäftigt. Anfangs 2008 gründete er zusammen mit einem Partner die Kollektivgesellschaft C, welche den Handel und die Vermittlung von Kunstwerken betreibt. Daneben besitzt er eine eigene Kunstsammlung, die er 1992 angelegt und seither kontinuierlich erweitert hat.

In der Steuererklärung 2007 deklarierte er Nettoeinkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit als Kunstexperte von Fr. 2'694.- sowie ein steuerbares Einkommen von Fr. 37'200.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 36'100.- (Staats- und Gemeindesteuern). Das steuerbare Vermögen gab er mit Fr. 3'132'000.- an, was gegenüber dem Vorjahr einer Vermögensvermehrung von Fr. 1'160'000.- entsprach und auf eine diesbezügliche Erhöhung des Wertschriften- und Forderungsbestands zurückzuführen war. Auf Anfrage hin führte er hierzu aus, aus seinem Privatbesitz ein im Jahr 2002 erstandenes Bild verkauft und 2007 zwei der drei hierfür vereinbarten Kaufpreiszahlungen von zusammen Fr. 1'350'000.- erhalten zu haben.

Mit Auflage und Mahnung vom 12. Oktober bzw. 29. November 2010 untersuchte der Steuerkommissär die Einkünfte aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit und die Umstände von Erwerb und Verkauf des veräusserten Bildes. Zudem verlangte er ein Inventar sämtlicher Kunstgegenstände per 1.1. und 31.12.2007 sowie Angaben über allfällig zusätzlich veräusserte Kunstgegenstände im Jahr 2007. Der Pflichtige antwortete am 4. November 2010 bzw. 4. Januar 2011 und reichte entsprechende Unterlagen ein.

Am 1. Februar 2001 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen für die Steuerperiode 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1'955'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 1'954'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'527'000.- ein. Die Erhöhung beim steuerbaren Einkommen resultierte u.a. aus der Aufrechnung des 2007 vereinnahmten Nettoerlöses aus dem Verkauf von zwei Bildern D, nämlich demjenigen, welches der Pflichtige auf Anfrage hin schon angegeben hatte ("E", Erlös umgerechnet Fr. 1'862'507.-), und eines weiteren Bildes ("F", Erlös Fr. 23'008.-). Zur Begründung gab er an, es handle sich bei

den Bildern um Geschäftsvermögen, weshalb der Verkaufsgewinn als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gelte. Das steuerbare Vermögen erhöhte er um die per Ende 2007 ausstehende dritte Ratenzahlung für das veräusserte Bild "E" von umgerechnet Fr. 900'000.- sowie um den Wert der Kunstsammlung gemäss Inventar von Fr. 494'362.-. Bei der Kunstsammlung handle es sich um Geschäftsvermögen.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 16. Februar 2011 Einsprache erheben und beantragen, diese mündlich zu vertreten. Streitig seien die Zuordnung der Kunstsammlung zum Geschäftsvermögen und die Qualifikation des Verkaufserlöses der zwei Bilder als steuerbares Einkommen.

Die Besprechung fand am 16. März 2011 statt, anlässlich derer der Pflichtige die Zuordnung der Kunstsammlung zum Privatvermögen und die Qualifikation des Verkaufserlöses als privaten Kapitalgewinn verfechten liess.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 7. April 2011 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 9. Mai 2011 liess der Pflichtige die Anträge des Einspracheverfahrens wiederholen.

Das kantonale Steueramt schloss am 19. Mai 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Dem schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung am 14. Juni 2011 hinsichtlich der Beschwerde an.

Am 22. Juni 2011 wurde das Verfahren sistiert bis zum Entscheid des Bundesgerichts in einem andern Verfahren mit einem ähnlichen Sachverhalt.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Das Bundesgericht hat im Verfahren, aufgrund dessen das vorliegende Geschäft sistiert wurde, mit Urteil vom 29. Juli 2011 entschieden (2C\_766 + 767/2010). Die Sistierung ist daher aufzuheben und das Verfahren wieder aufzunehmen.

2. a) Nach Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Der Gesetzgeber hat damit an dem bereits in Art. 21 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) enthaltenen Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung festgehalten. Steuerfrei sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Damit bestätigt das Gesetz ausdrücklich, was schon unter dem BdBSt Gültigkeit hatte. Art. 18 Abs. 1 DBG bestimmt, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119).

Wie das Bundesgericht erkannt hat, wollte der Gesetzgeber die Besteuerung der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Vergleich zum früheren Recht nicht einschränken. Er hat vielmehr bewusst eine Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht vorgenommen, indem er die Kapitalgewinnsteuerpflicht aufgrund von Art. 18 Abs. 2 DBG auf den gesamten Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit, d.h. auf alle Gegenstände des Geschäftsvermögens, ausgedehnt hat, während sie nach bisherigem Recht aufgrund von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt auf buchführungspflichtige Unternehmen beschränkt war (BGE 125 II 113 E. 5c S. 121 f. mit Hinweis).

b) Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen – nament-

lich Liegenschaften, Wertpapieren, Edelmetallen und Devisen – als Erwerbseinkommen der direkten Bundessteuer, wenn dabei eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (vgl. statt vieler: BGE 122 II 446 E. 3c S. 450 mit Hinweisen). Diese Praxis gilt grundsätzlich auch für das DBG (BGE 125 II 113 E. 5 S. 120 ff.). Demnach sind steuerfreie private Kapitalgewinne im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG nur diejenigen Gewinne, die im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens entstehen, also ohne besondere, in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen, oder bei einer sich zufällig bietenden Gelegenheit (BGE 125 II 113 E. 5e S. 123; letztmals bestätigt mit Urteil vom 29. Juli 2011 2C\_766 + 767/2010, E. 2.2 und vom 1. März 2010, 2C\_403/2009, E. 2.4 = StE 2011 B 23.1 Nr. 69).

c) Ob einfache Vermögensverwaltung oder auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit fallen nach der konstanten und langjährigen Praxis des Bundesgerichts etwa 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 selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen 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 S. 118 f.). In einem neueren Entscheid (vom 23. Oktober 2009, 2C\_868/2008, E. 2.7 = StE 2010 B. 23.1 Nr. 68) hat das Bundesgericht seine Praxis dahin gehend präzisiert, dass beim Wertschriftenhandel – wo die Verhältnisse allerdings etwas anders liegen als beim Liegenschaften- oder Kunsthandel – die systematische und planmässige Vorgehensweise sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse nur noch eine untergeordnete Bedeutung haben; dagegen sind die Kriterien der Höhe des Transaktionsvolumens und der Einsatz erheblicher fremder Mittel stärker zu gewichten.

d) Entgegen der Auffassung der Verwaltungsgerichts (vgl. Entscheid vom 20. Januar 2010 = StE 2010 B 23.1. Nr. 67 = ZStP 2010, 128, E. 2.2 und 2.5.6.2) ist hingegen nach erneut bestätigter Rechtsprechung des Bundesgerichts insbesondere nicht entscheidend, ob die steuerpflichtige Person am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar teilnimmt oder nicht (BGE 122 II 446 E. 3b S. 450 mit Hinweis, letztmals bestätigt mit Urteil des BGr vom 29. Juli 2011 2C\_766 + 766/2010 und vom 23. Oktober 2009, 2C\_868/2008, E. 2.4 und 3.4 = StE 2010 B. 23.1 Nr. 68). Der auch darüber hinaus von der bundesgerichtlichen Praxis abweichenden eigenständigen Definition der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Verwaltungsgerichts ist im Übrigen ganz allgemein nicht zu folgen, da sie mit der bundesgerichtlichen Praxis nicht zu vereinbaren ist (so dezidiert: BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766 + 767/2010).

e) Vorliegend geht es weder um Liegenschafts- noch um Wertschriftenhandel, sondern um den Verkauf von Kunstgegenständen aus einer Sammlung. Auch Kunstgegenstände eignen sich als Wertanlage, und der Handel damit kann zu einem unter Umständen lukrativen Nebenerwerb führen (BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766 + 767/2010, auch zum Folgenden). Die Kriterien der zum Liegenschafts- und Wertschriftenhandel entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts können sinngemäss auch auf den Verkauf von Kunstgegenständen angewendet werden. Zu berücksichtigen sind freilich die damit verbundenen Besonderheiten. Eine solche Besonderheit liegt etwa darin, dass bei Anlagen in Wertpapieren oder Liegenschaften (mit Ausnahme von Bauland) nicht nur mit dem Wiederverkauf, sondern auch mit Annuitätsgewinnen (Zinsen, Dividenden, Mietzinsen usw.) ein Erlös erzielt werden kann, während bei Sammlungen in der Regel lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn führt. Eine Sammlung dient sodann eher langfristigen Zwecken und ist mit einem gewissen persönlichen Aufwand verbunden. 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 um so mehr, als keine jährlichen Erlöse versteuert werden. Freilich sind dabei 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 nur dann von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen, wenn die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden ist. Entscheidend für die Beurteilung der Steuerpflicht ist auch in solchen Fällen eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls.

3. a) Der Pflichtige hat die Druckgraphik "F" von D im Juni 1999 (für umgerechnet Fr. 3'792.-) und das Bild "E" desselben Künstlers im Juni 2002 (für umgerechnet Fr. 420'613.-) erworben. Beide Werke hat er alsdann im Juni bzw. September 2007 (für umgerechnet Fr. 26'800.- bzw. Fr. 2'283'120.-) wieder veräussert. Von einer kurzen Haltedauer kann bei einem acht- bzw. fünfjährigen Besitz nicht gesprochen werden, auch wenn der Aufbau einer (Kunst-)Sammlung eher langfristiger Natur ist. Der Umstand einer langen Haltedauer hindert die Besteuerung der streitigen Erlöse nach dem Gesagten allerdings dann nicht, wenn die Sammlung vom Pflichtigen auf Gewinn angelegt wurde, was nachfolgend zu prüfen ist.

b) aa) Die Kunstsammlung des Pflichtigen bestand per Ende 2007 aus rund 160 Druckgraphiken und Bildern mit einem Wert von Fr. 494'362.- (Inventar per Ende 2007). Bezüglich des Aufbaus dieser Sammlung bringt der Pflichtige vor, die ersten zehn Werke habe er 1992 von seinem Vater geschenkt erhalten und sie von 1996 bis Ende 2006 mit dem Kauf von weiteren 25 Werken desselben Künstlers (G), für dessen Werke er wie sein Vater eine Leidenschaft entwickelt habe, vermehrt. Im Verlauf dieser Zeit, in der er sich privat mit G beschäftigt habe, sei er auf den Künstler D gestossen und sei ihm bewusst geworden, dass zwischen diesen beiden ein enger (künstlerischer und persönlicher) Zusammenhang bestehe. Nach Erstellung eines Textes für einen wissenschaftlichen Katalog über diesen Zusammenhang habe er ab 1997 begonnen, auch Werke D zu erwerben. Unter diesen Werken hätten sich die beiden streitbetroffenen, im Jahr 2007 weiterveräusserten Bilder befunden.

Aus diesen Vorbringen lässt sich für die Beantwortung der nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts massgebenden Frage, ob die Sammlung auf Gewinn bzw. nicht auf Gewinn angelegt worden ist, vorerst nichts Schlüssiges herleiten. Wie vielfach bei einer Sammlertätigkeit, ist daraus vielmehr nur eine gewisse Systematik bzw. Beschränkung auf bestimmte Themen/Künstler ersichtlich, jedoch nicht, ob der Pflichtige dabei die Absicht hatte, die Sammlung oder Teile davon dereinst mit Gewinn weiter veräussern und damit Handel betreiben zu wollen oder eben nur eine Sammlung anzulegen und diese mit Zukäufen zu erweitern.

bb) Bemerkenswert ist nun aber der Umstand, dass der Pflichtige das Bild "E" nach dem Erwerb nicht zu sich nach Hause nahm, sondern im Zollfreilager in Münchenstein einlagerte und – mit Ausnahme von gewissen Ausleihungen für Museums-

ausstellungen – bis zum Verkauf auch dort beliess. Dies lässt eher darauf schliessen, der Pflichtige habe schon von Anfang an die Weiterveräusserung des in den USA erworbenen Bildes gedacht. Denn dergestalt hat er das Bild nicht einmal in die Schweiz eingeführt, dadurch die kostengünstige Gelegenheit der jederzeitigen Weiterveräusserung ins Ausland geschaffen und von dieser Gelegenheit durch den Verkauf an ein Unternehmen in London dann auch tatsächlich Gebrauch gemacht. Zudem ist das Bild insofern nie Bestandteil seiner Sammlung geworden, hat er es doch physisch nie in diese integriert.

Nicht dagegen aufzukommen vermag der Pflichtige mit der Schilderung seiner Wohnsituation an der ... in H in einem renovierungsbedürftigen Haus, da die Renovation mit den befürchteten schädlichen Emissionen für das Bild nach seinem eigenen Dafürhalten zeitlich ungewiss war und ihm damit noch genügend Zeit zur Verfügung gestanden wäre, das Bild vor Renovationsbeginn rechtzeitig wegzubringen und sicher einzulagern. Zudem ist damit die Einlagerung im zollfreien Bereich nicht erklärt.

Diese Umstände legen nahe, beim Bild "E" entgegen der Ansicht des Pflichtigen eine schon beim Erwerb bestandene Weiterveräusserungsabsicht anzunehmen.

cc) Hinsichtlich des Werks "F" führt der Pflichtige nur aus, er habe es als Ergänzung zu seiner bestehenden Kunstsammlung gekauft und es handle sich um eine Druckgraphik, die in einer Auflage von 50 identischen Exemplaren als "I" hergestellt worden sei. Die Mittel für den Kauf stammten aus der Erbschaft seiner Mutter.

Gemäss dem zitierten, neuesten Entscheid des Bundesgerichts vom 29. Juli 2011, in welchem das oberste Gericht erstmals die Kriterien der Besteuerung von Veräusserungsgewinnen im Kunsthandel bzw. aus Kunstsammlungen umschrieb, bleibt ein solcher Gewinn stets nur dann steuerfrei, wenn die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnabsicht aufgebaut worden ist. Ob eine Gewinnabsicht beim Erwerb des Werks "F" tatsächlich gefehlt hat, ist aufgrund der wenigen Angaben des Pflichtigen nicht nachvollziehbar. Eine schon von Anfang an bestandene Weiterveräusserungsabsicht ist daher nicht auszuschliessen.

c) Zu prüfen sind weiter Umstände und Motive beim Verkauf der zwei streit betroffenen Werke.

aa) Der Pflichtige hält in Beschwerde und Rekurs bezüglich dem vorliegend zur Hauptsache interessierenden Verkauf von "E" dafür, dieser beruhe auf einem Zufall. Über seinen früheren Arbeitgeber in London habe er vom berühmten englischen Künstler J ein Angebot für den Erwerb des Bildes erhalten, und zwar für GBP 1'000'000.-. Weder habe er von den Vermittlungsbemühungen seines früheren Arbeitgebers gewusst noch den interessierten Käufer J gekannt. Er sei über dessen hohes Angebot sehr überrascht gewesen bzw. sei ihm die hohe Wertsteigerung erst durch sein Angebot bewusst geworden. Seit 2004 sei das Bild unverändert zum Wert von Fr. 631'750 versichert gewesen. Angesichts dieser unerwarteten Preissteigerung sei es für ihn undenkbar geworden, eines Tages ein so teures Bild als Teil seiner Privatsammlung in der Wohnung aufzuhängen, selbst wenn die Wohnung die nötige Sicherheit geboten hätte. Er habe deshalb von der zufällig sich bietenden Gelegenheit Gebrauch gemacht und das Bild im September 2007 an eine dem Interessenten gehörende, englische Gesellschaft für GBP 1'000'000.- verkauft.

Aus diesen Ausführungen erhellt klar, dass der Pflichtige das Bild "E" letztlich allein wegen seines hohen Werts und damit wegen des daraus resultierenden Gewinns veräusserte. Zwar war ihm dieser hohe Wert möglicherweise erst durch das entsprechende Kaufangebot bewusst geworden und wurde das Angebot ohne eigenes Zutun an ihn herangetragen, jedoch bildete der hohe Wert dann das eigentliche Verkaufsmotiv. Die Aussicht auf einen hohen Gewinn überwog damit ganz offensichtlich die Sammlerleidenschaft des Pflichtigen, ansonsten er das wertvolle Bild als "Perle" unter den Werken D für sich behalten hätte. Von der Ausübung eines Hobbys ohne Gewinnabsicht kann daher bezüglich dieses Bildes keine Rede sein.

Dass das Kaufangebot ohne das Aktivwerden des Pflichtigen erfolgt ist, spielt dabei insofern keine Rolle, als es für die Qualifikation als gewerbmässiger Kunsthändler nach dem Gesagten nicht erforderlich ist, dass er nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr, z.B. durch Kundenwerbung, teilnimmt. Der Kunsthandel ist jenen Geschäftsbereichen zuzuordnen, in denen eine gewisse Diskretion angestrebt wird und deshalb ein Auftreten nach aussen bewusst vermieden wird. Allein deswegen die solchermaßen ausgeübte Tätigkeit nicht als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, geht daher – entgegen der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung – nicht an (BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766 + 767/2011, E. 2.4).

bb) Bezüglich des Werks "F" bringt der Pflichtige lediglich vor, es sei an die vormalige Verkäuferin, eine Galerie, zurückgegangen, die es an einen Endkunden weiterveräußert habe. Auch bei diesem Werk habe er zudem keine Verkaufsbemühungen unternommen, sondern sei entsprechend angefragt worden. Die Motive des Verkaufs legt er jedoch nicht offen. Dass er auch bei diesem Werk gleich wie beim Bild "E" die Erzielung eines Veräußerungsgewinns angestrebt hat, ist daher zumindest nicht auszuschliessen und das Handeln ohne Gewinnstrebigkeit – gemäss Diktion des Bundesgerichts – nicht nachvollziehbar.

d) Es ist nicht streitig, dass der Pflichtige den Kauf sowohl von "E" als auch "F" und der übrigen Kunstwerke seiner Sammlung aus eigenen Mitteln finanziert hat, weshalb das nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch im Kunsthandel wichtige Kriterium der Fremdfinanzierung nicht erfüllt ist.

e) Der Pflichtige ist studierter Kunsthistoriker und aufgrund seiner diesbezüglichen beruflichen Tätigkeit ab 1997 u.a. ein profunder Kenner des künstlerischen Schaffens D. Mithin gereichten ihm die im Rahmen der bisherigen (wissenschaftlichen) Berufstätigkeit erworbenen Kenntnisse beim Kauf und Verkauf der beiden streitbetroffenen Kunstwerke D in den Jahren 1999/2002 und 2007 ohne Zweifel zum Vorteil, war es ihm dergestalt doch in optima forma möglich, den Wert der Kunstwerke und die für sie zu entrichtenden Preise richtig, d.h. marktgerecht, einzuschätzen. Das Kriterium des Einsatzes spezieller Fachkenntnisse ist damit ohne weiteres erfüllt.

f) Die beiden Werke D sind unstreitig die ersten Stücke seiner Sammlung, die der Pflichtige seit Beginn seiner Sammlertätigkeit im Jahr 1992 veräußerte. Dies erstaunt jedoch insofern nicht, als er gemäss eigener Darstellung ab April 2000 bis Ende 2007 gar keinen Kunsthandel betreiben durfte. So war ihm dieser Handel sowohl seitens des damaligen Arbeitgebers, als auch seitens des Internationalen Museumsrats, dessen Mitglied er bis Ende 2007 war, untersagt. Aus dem Umstand, dass er bis 2007 keine Verkäufe getätigt hat, kann daher nicht abgeleitet werden, er habe bis zur erstmaligen Veräußerung der beiden Kunstwerke D im Jahr 2007 keine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Sammlertätigkeit betrieben bzw. die Sammlung nicht aus gewinnstrebigem Motiven aufgebaut.

g) Auf Ende 2007 gab der Pflichtige seine Mitgliedschaft beim internationalen Museumsrat auf, da er beabsichtigte, nicht mehr im wissenschaftlichen Bereich tätig zu

sein, sondern im Frühjahr 2008 eine Galerie zu eröffnen. Am 24. Januar 20.. gründete er hierzu zusammen mit K die Kollektivgesellschaft C und liess diese im Handelsregister eintragen. Zweck der Gesellschaft ist die Ausstellung und die Vermittlung von sowie der Handel mit Kunstwerken. Laut Darstellung des Pflichtigen liegt die Handelstätigkeit dabei nur im so genannten Kunst-Primärmarkt, d.h. die Kollektivgesellschaft kauft und veräussert nicht selber Kunst (so genannter Kunst-Sekundärmarkt), sondern vermittelt sie nur und vereinnahmt dafür Kommissionen. Die Kunstwerke gelangen dabei erstmals in den Verkauf, weil sie vorher noch nie gehandelt wurden.

Dass sich der Pflichtige mit dieser Gesellschaft im Kunsthandel betätigte, gereicht ihm zwar insofern nicht zum Nachteil, als die fraglichen beiden Verkäufe vor der Gesellschaftsgründung im Jahr 2008 erfolgt sind und daher mit seiner späteren beruflichen Tätigkeit bei der Gesellschaft keinen zeitlichen Zusammenhang aufweisen können. Indessen hat er eingeständenermassen begonnen, über die Kollektivgesellschaft weitere Kunstwerke seiner Sammlung zu verkaufen. Damit stellen die Veräusserungen der beiden Werke D im Jahr 2007 zwar erstmalige Verkaufsgeschäfte des Pflichtigen dar, sie markieren aber gleichzeitig auch den Beginn seiner fortan über die Kollektivgesellschaft abgewickelten Verkaufstätigkeit. In den Jahren 2009 und 2010 erfolgten diese Verkäufe zudem gemäss seiner Darstellung wegen des schlechten Geschäftsverlaufs in der Kollektivgesellschaft und damit aus geschäftlichen Gründen. Damit ist offenkundig, dass der Pflichtige seine Kunstsammlung nicht nur aus Gründen der Sammelleidenschaft, sondern auch zwecks gewinnbringenden Weiterverkaufs im beruflichen Bereich aufgebaut hat.

Der Einbezug von den nach der streitbetroffenen Steuerperiode 2007 erfolgten Verkäufen von Kunstgegenständen ist für die Beantwortung der Frage, ob der Pflichtige beim Verkauf der beiden Werke D im Jahr 2007 gewerbsmässig gehandelt hat, durchaus sachgerecht und zulässig. Denn ob mit der erstmaligen Veräusserung der beiden Werke der Beginn einer (gewerbsmässigen) Verkaufstätigkeit oder nur eine einmalige Aktion vorliegt, lässt sich naturgemäss nur bei Betrachtung des weiteren Zeitraums nach dem ersten Verkauf verlässlich beantworten.

h) Schliesslich ist unbestritten, dass der Pflichtige die finanziellen Mittel für den Erwerb der beiden Kunstwerke D aus den Nachlässen der Eltern bestritten und den Erlös aus der Veräusserung der Kunstwerke nicht in die Kollektivgesellschaft einfliessen lassen hat.

i) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl beim 1999 bzw. 2002 erfolgten Kauf als auch beim Weiterverkauf der beiden Werke D im Jahr 2007 sowie bei den späteren Veräusserungen von Kunstgegenständen über die Kollektivgesellschaft hinreichend Umstände auszumachen sind, welche die Annahme, die Werke seien ohne Gewinnstrebigkeit angeschafft und in die Kunstsammlung des Pflichtigen aufgenommen worden, nicht als nachvollziehbar erscheinen lassen. Zwar ist beim Pflichtigen gewiss auch eine Sammelleidenschaft festzustellen und mag diese Leidenschaft ursprünglich gar ein wichtiges Motiv beim Sammlungsaufbau gewesen sein, jedoch wurde dieses Motiv zumindest bei den streitigen beiden Werken zurückgedrängt und schon beim Erwerb von der Absicht des gewinnbringenden Weiterverkaufs überlagert. Beim Kauf und Verkauf der Werke profitierte er von seinen profunden Kenntnissen des künstlerischen Schaffens D, die er im Rahmen seiner bisherigen beruflichen Tätigkeit als Kunsthistoriker erworben hatte. Zudem stellt die Weiterveräusserung der Kunstwerke den Beginn der Verkaufstätigkeit des Pflichtigen dar, welcher diese Tätigkeit fortan über die neu gegründete sowie im Kunstbereich handelnde Kollektivgesellschaft abwickelt und dabei als Verkaufsmotiv das wirtschaftliche Gedeihen der Kollektivgesellschaft angibt. Die Umstände, welche gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung an sich gegen ein gewinnstrebiges Handeln sprechen – keine Fremdfinanzierung und keine kurze Besitzesdauer der zwei Kunstgegenstände sowie keine Wiederanlage der Verkaufserlöse in andere Kunstwerke – vermögen die Annahme von gewinnstrebigem Handeln bei Erwerb und Verkauf der zwei Kunstwerke nicht umzustossen. Der bei Veräusserung dieser Werke erzielte Gewinn, welcher mit Fr. 1'862'507.- ("E") bzw. Fr. 23'008.- ("F") nicht streitig ist, unterliegt daher hinsichtlich der direkten Bundessteuer der Besteuerung als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

4. a) § 16 Abs. 1 und 3 Satz 1 und § 18 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) entsprechen Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 sowie Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG bzw. Art. 7 und Art. 8 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG). Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer auch für die kantonalen Steuern gelten (Urteil 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1, in: StE 2010 B. 23.1 Nr. 68).

Demnach unterliegt der bei Veräusserung der beiden Werke D erzielte Gewinn auch bei den Staats- und Gemeindesteuern der Einkommenssteuer.

b) Der Pflichtige veräusserte nach seiner eigenen Darstellung verschiedentlich Werke seiner Sammlung wegen des schlechten Geschäftsgangs der im Januar 2008 gegründeten Kollektivgesellschaft. Damit erscheint seine weitere Aussage in der Besprechung des Einspracheverfahrens vom 16. März 2011, die Bilder dienten ihm als eine Art Sicherheit, aber durchaus nicht als missverständlich, wie er nun in Beschwerde und Rekurs einwendet. Dies führt dazu, dass die Sammlung per Ende 2007 als Geschäftsvermögen gilt. Der Inventarwert von Fr. 494'362.- ist nicht streitig.

c) Damit erweist sich auch der Rekurs betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Das Verfahren wird wieder aufgenommen;

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]

*Eine Minderheit der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts gibt folgende abweichende Meinung zu Protokoll:*

*Die Rechtsmittel sind aus folgenden Gründen gutzuheissen:*

*Nach der klaren Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zwar nicht zu verlangen, dass sämtliche Kriterien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit erfüllt sind (BGr, 29. Juli 2011, 2C\_766+767/2010, E. 2.2 ff., www.bger.ch). Vorliegend fehlt es aber an mehreren Elementen, die das Bundesgericht als wesentlich erachtet: Es fehlt am Kriterium der Fremdfinanzierung; es liegt keine kurze Besitzesdauer vor und der Verkaufserlös wurde (jedenfalls im massgeblichen Zeitraum) nicht in andere Kunstwerke investiert.*

*Der Pflichtige hatte zweifellos Fachkenntnisse. Bis und mit etwa Herbst 2007 stand aber die wissenschaftliche Befassung mit der Kunst klar im Vordergrund; eine Betätigung im Kunsthandel ist nicht auszumachen. Aufgrund seiner Mitgliedschaft beim Internationalen Museumsrat war er zudem gehalten, keinen Kunsthandel zu betreiben. Der Pflichtige trat denn auch im Hinblick auf seine künftige Tätigkeit im Kunsthandel (im weiteren Sinn) als Mitglied des Museumsrats zurück.*

*Auffällig ist, dass der Pflichtige über viele Jahre (ab 1992 bzw. 1998 bis 2007) zahlreiche Kunstwerke kaufte, aber in dieser Zeitspanne bloss deren zwei verkaufte. In Bezug auf den Verkauf fehlt es somit an häufigen Transaktionen. Ein systematisches oder planmässiges Vorgehen ist zudem nicht ersichtlich.*

*Beim Werk „F“ ist kaum etwas über die Motive für den Verkauf bekannt. Beim weitaus wichtigeren Werk (auch in Bezug auf den Wert) „E“ erscheint der Verkauf aber als zufällig. Der Pflichtige hatte sich nicht um den Verkauf bemüht. Der hohe Preis mag hier zwar das Hauptmotiv für den Verkauf gebildet haben, aber dieser Umstand sagt nichts aus über die Motive beim Kauf des Kunstwerks, was ausschlaggebend ist. Beim Aufbau der Sammlung stand nicht die Gewinnstrebigkeit im Vordergrund, sondern das allgemeine Interesse des Pflichtigen an Kunst, sein familiärer Hintergrund und insbesondere sein wissenschaftliches Interesse an Werken einzelner Künstler.*

*Richtig ist, dass die Lagerung im Zollfreilager und der Verkauf des Bildes ins Ausland auf einen gewerbsmässigen Handel hindeuten. Allerdings ist es nachvollziehbar, dass der Pflichtige das wertvolle Bild angesichts der unsicheren Wohn- und Arbeitsverhältnisse eingelagert liess und es nicht nach Hause nahm. Gegen ein gewinnstrebiges Motiv bereits beim Erwerb spricht der Umstand, dass das Bild nicht von Beginn weg versichert wurde, sondern erst im Zusammenhang mit der ersten Museumsleihe.*

*Insbesondere vor dem Hintergrund des zitierten Entscheids des Bundesgerichts („Giacometti“) überwiegen vorliegend die Indizien, die gegen eine Kunsthändler Tätigkeit des Pflichtigen vor 2008 sprechen.*

*Für richtigen Protokollauszug,  
Der Gerichtsschreiber:*