

Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.8
1 ST.2014.12

Entscheid

25. April 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **Erben des A**,
gestorben am ...,
wohnhaft gewesen in B, nämlich:
 - 1.1. **C**,
 - 1.2. **D**,
2. **C**,

vertreten durch E,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. Der am ... verstorbene A (nachfolgend der Pflichtige) war in seinem Leben bildender Künstler. Mit Urteil vom 1974 wurde er von seiner 1. Ehefrau geschieden und diese berechtigt, aus dem damaligen Bestand des künstlerischen Werks des Pflichtigen 20 Werke nach ihrer Wahl zu Eigentum zu beziehen Erst im Herbst 2007 machte sie von diesem Recht Gebrauch und es wurden in der Folge 20 Werke verkauft.

2009 fanden diverse Besprechungen und Schriftenwechsel mit den Steuerbehörden in Bezug auf die absehbare Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen statt. Dabei kam auch die Frage der steuerlichen Behandlung der zugunsten der Ex-Ehefrau verkauften 20 Werke zur Sprache. Der Pflichtige stellte sich auf den Standpunkt, dass die Abrechnung zum historischen Wert 1974 zu erfolgen habe, da es sich um eine güterrechtliche Forderung aus diesem Jahr handle. Mit Schreiben vom 18. November 2009 hielt demgegenüber das kantonale Steueramt daran fest, dass der Erlös aus dem Verkauf der Werke zugunsten der Ex-Ehefrau als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu betrachten sei, da die Werke bis zu diesem Zeitpunkt im Geschäftsvermögen des Pflichtigen geblieben seien.

In der am 24. Dezember 2009 eingereichten Steuererklärung 2008 deklarierten der Pflichtige und seine Ehefrau C (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) Einkünfte aus selbstständigem Erwerb von Fr.... In der Folge fand eine Reihe von Besprechungen statt und erfolgten schriftliche Eingaben über Fragen im Zusammenhang mit der Geschäftsaufgabe und den genannten 20 Werken. Mit Auflage vom 24. Juni 2011 verlangte der Steuerkommissär Kopien aller Rechnungen für die 2008 verkauften Werke zugunsten der Ex-Ehefrau des Pflichtigen samt Belegen. Mit E-Mail vom 19. September 2011 verlangte er weitere detailliertere Angaben. Die Pflichtigen antworteten am 21. Oktober 2011.

Am 27. Februar 2012 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ein. Darin rechnete er den Einkünften aus

selbstständiger Erwerbstätigkeit einen Erlös von netto Fr. aus Verkäufen von Werken zugunsten der Ex-Ehefrau hinzu, unter Abzug eines geschätzten AHV-Beitrags von Fr.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 28. März 2012 Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnung zu verzichten. Der Pflichtige habe mit Rechtskraft des Scheidungsurteils vom 1974 die Kunstwerke bereits deshalb vom Privat- in das Geschäftsvermögen überführen müssen, damit er die Forderung der Ehefrau jederzeit habe erfüllen können. Diese Kunstwerke hätten damit nicht mehr an Dritte veräussert werden können und somit nicht mehr dem Geschäftszweck gedient.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 19. November 2013 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 20. Dezember 2013 wiederholten die Pflichtigen bzw. die Erben des inzwischen verstorbenen Pflichtigen den Einspracheantrag sowie die Einsprachebegründung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 3. Februar 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Steuerpflichtige und damit Beschwerdeführer bzw. Rekurrenten sind die Pflichtigen als Ehepaar, da der Pflichtige 2008 noch am Leben war und deshalb das Einkommen und Vermögen für die Besteuerung in dieser Steuerperiode zusammengerechnet wird (Art. 113 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, und § 123 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Im Rubrum zu erfassen sind deshalb der Pflichtige bzw. für ihn seine Erben einerseits und die Pflichtige für sich selber andererseits. Da das ursprüngliche Rubrum im vorliegenden Verfahren die Pflichtige nur als Erbin des Pflichtigen, nicht aber als eigene Partei aufführt, ist es zu korrigieren.

2. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 1 und 3 StG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG; § 18 Abs. 1 StG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; § 18 Abs. 2 StG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; § 18 Abs. 3 StG).

Auf eine Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ist zu schliessen, wenn die steuerpflichtige Person Betriebsvermögen fortan dauernd für private Zwecke nutzt (Privatentnahme; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 81 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 65 StG, auch zum Folgenden; BGE 125 II 113 E. 6c). Eine solche Privatentnahme liegt insbesondere auch bei der Entnahme eines geschäftlichen Gegenstands zur Tilgung einer güterrechtlichen Forderung (BGr, 7. August 2013, 2C_1019/2012 E. 4.2). Der Einkommenszufluss wird bei Privatentnahmen auf den Zeitpunkt hin angenommen, in dem die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden gegenüber den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 38 StG). Solange diese Willensäusserung nicht vorliegt, verbleiben die Gegenstände im Geschäftsvermögen, können doch diese nicht durch blossen Zeitablauf in das Privatvermögen übergehen.

b) Es ist unbestritten, dass die Kunstwerke ab ihrer Schaffung durch den Pflichtigen sich in dessen Geschäftsvermögen befanden. Weiter ist unbestritten, dass in der gestützt auf das Scheidungsurteil erfolgten Auslieferung der Kunstwerke an die Ex-Ehefrau eine Privatentnahme zu erblicken ist. Mit Bezug auf deren Zeitpunkt ist nach dem Gesagten aber bereits deshalb erst von einer Privatentnahme 2008 auszugehen, weil ihre Vornahme erst im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren 2008 den Steuerbehörden mitgeteilt wurde. Die Pflichtigen machen jedenfalls nirgends geltend noch belegen sie, dass bereits früher den Steuerbehörden eine Privatentnahme angezeigt worden wäre.

c) Aber auch wenn man auf die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verhältnisse abstellt, ergibt sich, dass die Privatentnahme erst 2008 erfolgt ist:

Gemäss Dispositivziffer 5 i.V.m. Erwägungsziffer IV.5 des Scheidungsurteils vom 1974 war die Ex-Ehefrau berechtigt, aus dem damaligen Bestand des künstlerischen Werks des Pflichtigen 20 Werke nach ihrer Wahl zu Eigentum zu beziehen. Sie war berechtigt, von den bezogenen Werken je eine auf ihre Kosten erstellten Kopie für sich zu behalten oder zu einem dem Preisniveau des Pflichtigen entsprechenden Preis zu verkaufen.

Obligationenrechtlich wurde damit eine begrenzte Gattungsschuld begründet, d.h. eine Schuld, deren Leistungsinhalt nicht individuell und konkret, sondern nach einheitlichen Qualitätsmerkmalen und nach Mass, Zahl oder Gewicht bestimmt ist, wobei aber der Gesamtumfang der Schuld begrenzt ist, weil sich die Parteien auf einen bestimmten Vorrat einigten (Urs Leu, Basler Kommentar, 5. A., 2011, Art. 71 N 3 OR). Eine solche Schuld setzt zur Erfüllung voraus, dass in der Folge der zu liefernde Leistungsgegenstand ausgewählt wird. Abweichend zur Regel in Art. 71 OR stand hier die Auswahl der Ex-Ehefrau zu. Bevor diese von ihrem Recht Gebrauch machte, war demnach auch keine Lieferung möglich. Mithin war vor der Abgabe einer entsprechenden Erklärung nicht nur ein Ausscheiden des Gegenstandes aus dem Vermögen des Leistungsschuldners unmöglich, sondern aus denselben Gründen – im steuerlichen Zusammenhang – auch eine Überführung aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.

Eine solche Auswahl hat die Ex-Ehefrau nach der Sachdarstellung der Pflichtigen erst im Herbst 2007 eingeleitet, indem sie mit dem Pflichtigen vereinbarte, dass die ersten zwanzig in der Folge verkauften Kunstwerke als von ihr ausgewählt gelten. Aber auch damit ist noch keine Individualisierung erfolgt, welche eine Aussonderung aus dem Geschäftsvermögen ermöglicht hätte. Diese trat erst mit dem effektiven Verkauf an Dritte ein, da erst damit feststand, welche Werke von der Abrede betroffen waren. Die vorliegend im Streit liegenden 16 Kunstwerke stellen chronologisch die Nrn. ... bis ... der nachher verkauften Werke dar; ihre Besteuerung kraft Privatentnahme in der Steuerperiode 2008 erfolgte damit zu Recht.

d) Mit Bezug auf die Höhe der Aufrechnung erheben die Pflichtigen keine Einwendungen; diese ist daher zu bestätigen.

3. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]