

Schriftenreihe Kultur & Recht 3

Kunst & Recht 2012 / Art & Law 2012

Referate zur gleichnamigen Veranstaltung
der Juristischen Fakultät der Universität Basel
vom 15. Juni 2012

Peter Mosimann
Beat Schönenberger



Stämpfli Verlag

Peter Mosimann
Beat Schönenberger

Kunst & Recht 2012 / Art & Law 2012

Peter Mosimann
Beat Schönenberger

Kunst & Recht 2012 / Art & Law 2012

Referate zur gleichnamigen Veranstaltung
der Juristischen Fakultät der Universität Basel
vom 15. Juni 2012



Stämpfli Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z.B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Gesamtherstellung:
Stämpfli Publikationen AG, Bern
Printed in Switzerland

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2012

www.staempfliverlag.com

ISBN 978-3-7272-8833-3



Der Kunstsammler im Schweizer Steuergefüge

MARCEL R. JUNG

Inhalt

Der Kunstsammler im Schweizer Steuergefüge	15
1. Einführung	16
2. Eigentum von Kunstgegenständen	17
2.1 Vermögenssteuerbelastung	17
2.2 Basler Steuerermässigung	18
2.3 Konfiskatorische Besteuerung	18
2.4 Steuerfreier Hausrat vs steuerbare Kapitalanlage	20
a) Pelzmäntel, Bilder und Schmuck	20
b) Bilder	21
2.5 Bewertung von Kunstgegenständen	22
a) Versicherungswert	22
b) Abschlag vom Versicherungswert	23
c) Andere Hilfsmethoden	23
d) Berücksichtigung von Wertsteigerungen	23
3. Verkauf von Kunstgegenständen	24
3.1 Steuerfreier vs steuerbarer Kapitalgewinn	24
a) Zeichnungen und Aquarelle	24
b) Weinsammlung	25
c) Antiquitäten	27
d) Plakatsammlung	27
e) Giacometti-Skulptur	28
3.2 Private vs. unternehmerische Lieferung	30
4. Unentgeltliche Zuwendung von Kunstgegenständen	33
4.1 Steuerlicher Abzug vom Reineinkommen	33
4.2 Befreiung von der Schenkungs- und Erbschaftssteuer	35
4.3 Bundes-Schenkungs- und Erbschaftssteuer-Initiative	35
a) Steuerpflicht für steuerbefreite öffentliche Gemeinwesen und Nachkommen	35
b) Hingabe an Zahlungs statt	36

1. Einführung

Die Haupttätigkeit des privaten Kunstsammlers besteht im Erwerben und Halten von Kunstgegenständen. Manchmal wird der Kunstsammler einzelne Kunstgegenstände wieder 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 Steuergefüge verschiedene Fragen auf:¹ Zunächst stellt sich beim Eigentum von Kunstgegenständen die Frage, ob diese dem steuerfreien Hausrat oder dem steuerbaren Vermögen zuzurechnen sind. Genau gleich wie auf dem Gebiete des Liegenschaften- und Wertschriftenhandels stellt sich beim Verkauf von Kunstgegenständen die Frage, ob private Vermögensverwaltung oder gewerbmässiger Kunsthandel vorliegt. Ein Kapitalgewinn ist nur dann steuerfrei, wenn es sich um private Vermögensverwaltung handelt. Aufgrund der Bundes-Erbschaftssteuer-Initiative, wonach Schenkungen ab dem 1. Januar 2012 rückwirkend dem Nachlass zugerechnet werden sollen, hat auch die Frage an Bedeutung gewonnen, ob die Zuwendung von Kunstgegenständen an Nachkommen oder Museen der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer unterliegen.²

Bei der Beantwortung dieser Fragen sind die Besonderheiten von Kunstgegenständen zu berücksichtigen: Kunstgegenstände können übliches Wohnungsmobilium oder Kapitalanlage sein. Im Unterschied zu Aktien, Obligationen und dgl. werfen Kunstgegenstände in der Regel keinen laufenden Vermögensertrag ab. Der Anlagehorizont ist ausgesprochen langfristig. Die jährlich geschuldete Vermögenssteuer muss aus anderen Einkünften finanziert werden. Kunstgegenstände sind in der Regel Einzelwerke; der Verkehrswert ist nur schwierig zu ermitteln. Aufgrund des illiquiden Sekundärmarktes sind Kunstgegenstände nicht sofort zum Verkehrswert veräusserbar. Es gibt keine zuverlässigen Bewertungsmethoden. Kunstgegenstände unter-

¹ Siehe zum Beispiel STOYANOV KALOYAN, L'extinction de la créance fiscale, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 2. A., Bern 2005, 850 ff.; JOLLES ALEXANDER / SIMONEK MADELEINE / WALDBURGER PATRICK, Kunst und Steuern, Kunst & Recht – Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, Schriftenreihe der AXA Art Versicherungen AG, 2007, 75 ff.; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Fiscalité des œuvres d'art, L'art et le droit – Points forts pour les collectionneurs d'art, Cahier d'AXA Art Assurance SA, 2009, 85 ff.; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Traitement fiscal du mécénat, L'art et le droit – Points forts pour les collectionneurs d'art, Cahier d'AXA Art Assurance SA, 2009, 97 ff.; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Der Fiskus und die Kunst, in: Mosimann Peter / Renold Marc-André / Raschèr Andrea F.G., Kultur Kunst Recht – Schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 938 ff.; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Artistes, Art et Fiscalité, La Semaine judiciaire (2012) 61 ff.; CAN HARUN / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Steuern und Zoll, in: Raschèr Andrea F.G. / Senn Mischa, Kulturrecht – Kulturmarkt, Zürich 2012, 301 ff.; BEUSCH MICHAEL, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, 160 ff.

² Eidgenössische Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)“, BBl 2011 6461.

liegen starken Wertschwankungen. Die Preisrekordmeldungen in den Medien gelten nur für Einzelfälle.

Aus den gestellten Fragen und den Besonderheiten von Kunstgegenständen ergibt sich die Gliederung der nachfolgenden Ausführungen: Im zweiten Teil geht es im Zusammenhang mit dem Eigentum von Kunstgegenständen um die Abgrenzung zwischen steuerfreiem Hausrat und steuerbarer Kapitalanlage; im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kunstgegenständen geht es im dritten Teil um die Abgrenzung zwischen steuerfreiem und steuerbarem Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer und zwischen privaten und unternehmerischen Lieferungen bei der Mehrwertsteuer; und im vierten Teil geht es um die steuerlichen Konsequenzen, wenn Kunstgegenstände an Museen oder Nachkommen unentgeltlich zugewendet werden. Dabei wird auch ein Ausblick auf die Bundes-Erbschaftssteuer-Initiative geworfen, und insbesondere auf einen besonderen Aspekt eingegangen, der zum Beispiel in Grossbritannien, Deutschland und Frankreich von praktischer Bedeutung ist: Es handelt sich um die Bezahlung von Steuern durch die Hingabe von Kunstgegenständen bzw. bedeutenden Kulturgütern („*acceptance in lieu*“).

2. Eigentum von Kunstgegenständen

2.1 Vermögenssteuerbelastung

Das gesamte Reinvermögen – einschliesslich einer Kunstsammlung – unterliegt der Vermögenssteuer.³ Das steuerbare Vermögen wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet.⁴

Der maximale Steuersatz der Vermögenssteuer beträgt in Abhängigkeit von der Wohnsitzgemeinde zwischen 0.1% in der Gemeinde Wollerau im Kanton Schwyz und 0.9% in der Gemeinde Genthod im Kanton Genf. In Basel-Stadt beträgt der maximale Vermögenssteuersatz etwa 0.8%.⁵

Diese Prozentzahlen erscheinen auf den ersten Blick nicht gross. Sehen wir uns dazu ein Beispiel eines Kunstsammlers mit Wohnsitz in Basel an: Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit beträgt CHF 75'000 (nebst Eigenmietwert für das selbstgenutzte Einfamilienhaus von CHF 20'000 für die Zwecke der kantonalen Einkommenssteuer bzw. CHF 23'000 für die Zwecke der direkten Bundessteuer) und das Vermögen CHF 5,5 Mio. Das Vermögen besteht aus einem Einfamilienhaus (Vermö-

³ § 45 Abs. 1 des Gesetzes vom 12. April 2000 des Kantons Basel-Stadt über die direkten Steuern (StG BS).

⁴ § 46 Abs. 1 StG BS.

⁵ § 50 StG BS.

genssteuerwert: CHF 500'000) und einer Bildersammlung (Vermögenssteuerwert: CHF 5 Mio.), die der Kunstsammler in den sechziger und siebziger Jahren aufbaute und mit seinem damaligen Erwerbseinkommen finanzierte. Der grösste Teil der Bilder sind im Einfamilienhaus aufgehängt; ein Teil der Sammlung ist in verschiedenen Räumen des Einfamilienhauses in Kartons gelagert. Der Vermögenssteuerwert der Bildersammlung entspricht einem angenommenen Verkehrswert von CHF 5 Mio. Neben dem heute bescheidenen Lohn erzielt der Kunstsammler kein weiteres Einkommen. Die Kunstsammlung wirft keinen Vermögensertrag ab.

Die Vermögenssteuer beträgt CHF 43'585. Die Gesamtbelastung (direkte Bundessteuer und kantonale Einkommens- und Vermögenssteuern) beträgt CHF 55'613 und macht etwa 74% des Einkommens von CHF 75'000 aus. Der Kunstsammler wird die Steuern nur durch sukzessive Veräusserung von einzelnen Kunstgegenständen bezahlen können.

2.2 Basler Steuerermässigung

Basel-Stadt kennt eine besondere Steuerermässigung für Vermögen mit geringer Rendite:⁶ Übersteigen die Einkommenssteuer auf dem Vermögensertrag und die Vermögenssteuer auf dem steuerbaren Vermögen 50% des Vermögensertrags, wird die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 0.5% des steuerbaren Vermögens ermässigt. Mit dieser Regelung wird der maximale Steuersatz der Vermögenssteuer von etwa 0.8% bis auf maximal 0.5% reduziert, falls das Vermögen – wie bei einer Kunstsammlung – keine oder nur eine geringe Rendite abwirft.

Im Fall unseres Basler Kunstsammlers wird aufgrund der Steuerermässigung die Vermögenssteuer von CHF 43'585 um CHF 16'485 auf CHF 27'100 reduziert; die Gesamtbelastung von CHF 55'613 auf CHF 39'128. Die Gesamtbelastung macht damit immer noch etwa 52% des Einkommens aus. Auch beim ermässigten Vermögenssteuersatz von 0.5% wird der Basler Kunstsammler die Steuern nur durch sukzessive Veräusserung von einzelnen Kunstgegenständen bezahlen können.

2.3 Konfiskatorische Besteuerung

Es stellt sich die Frage, ob die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern zu einer verfassungswidrigen, konfiskatorischen Besteuerung führt.

⁶ § 52 Abs. 1 StG BS.

Mit dieser Frage musste sich das Bundesgericht im Jahre 1980 auseinandersetzen:⁷ X. mit Wohnsitz im Kanton Aargau war selbständig erwerbstätig; er hielt Aktien an der Y. AG. Das steuerbare Einkommen (Wertschriftenertrag) betrug CHF 341'859 und das steuerbare Vermögen CHF 46'852'953 (einschliesslich Aktien an der Y AG von CHF 35 Mio.). Die Gesamtbelastung betrug CHF 523'551. X. konnte die Einkommens- und Vermögenssteuern nicht mit seinem Einkommen bezahlen.

X. machte vor Bundesgericht eine konfiskatorische Besteuerung und somit eine Verletzung der Eigentumsgarantie geltend.⁸ Die Eigentumsgarantie verbietet es dem Staat, privates Vermögen durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen. Eine Häufung verschiedener Steuern (z.B. durch Kumulierung von Einkommens- und Vermögenssteuern und steuerähnlichen Sozialabgaben) kann zur Folge haben, dass der Bürger diese nur bezahlen kann, wenn er nach und nach sein Vermögen veräussert.

Das Bundesgericht verwies zunächst auf das „*Erdrosselungskriterium*“ der deutschen Rechtsprechung und legte damit die Grundlage für seine zurückhaltende Rechtsprechung: Das deutsche Bundesverfassungsgericht setzt für eine Verletzung des Grundgesetzes voraus, „*dass die Steuer den Bürger geradezu erdrossle*“.

Anschliessend prüfte das Bundesgericht, ob im konkreten Fall eine konfiskatorische Besteuerung des Vermögens vorlag. Eine konfiskatorische Besteuerung liegt bei ertraglosem Vermögen oder Vermögen mit sehr geringem Ertrag dann nicht vor, wenn der Eigentümer *freiwillig* auf einen genügenden Ertrag verzichtet, zum Beispiel weil er hofft, bei späterer Veräusserung des Vermögensobjektes einen den Vermögensertrag weit übersteigenden Kapitalgewinn zu erzielen. Das kann zum Beispiel bei Gold oder andern Edelmetallen der Fall sein, welche überhaupt keinen Ertrag abwerfen oder auch bei der Spekulation mit Bauerwartungsland.

Das Bundesgericht stellte fest, dass auch dann, wenn dem Eigentümer eine Umwandlung seines Vermögens in Werte mit durchschnittlichem Vermögensertrag *nicht zumutbar* wäre, eine konfiskatorische Besteuerung dann nicht eintritt, wenn die an sich übermässige steuerliche Belastung von *beschränkter Dauer* ist. Die Eigentumsgarantie ist auch in einem solchen Fall nicht verletzt, wenn während verhältnismässig kurzer Zeit das Einkommen nicht ausreicht, um die Gesamtsteuerlast ohne Inanspruchnahme des Vermögens zu begleichen.

⁷ Bundesgericht, 29. Februar 1980, BGE 106 Ia 342.

⁸ Art. 26 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV): „*Das Eigentum ist gewährleistet.*“

Es besteht somit grundsätzlich eine *Versilberungspflicht*. Dies bedeutet, dass eine konfiskatorische Besteuerung unseres Basler Kunstsammlers wohl deshalb nicht vorliegt, weil er freiwillig auf einen genügenden Ertrag auf seinem Vermögen verzichtet.

Die Basler Steuerermässigung und das Argument der konfiskatorischen Besteuerung helfen unserem Basler Kunstsammler nicht weiter. Der Basler Kunstsammler muss seine Kunstsammlung sukzessive veräussern, um die Vermögenssteuer von CHF 27'100 bezahlen zu können. Der grösste Teil der Bilder sind im Einfamilienhaus aufgehängt. Er kommt daher auf die Idee, seine Kunstsammlung als steuerfreien Hausrat zu deklarieren. Falls die gesamte Kunstsammlung als steuerfreier Hausrat gilt, würde sich seine Gesamtsteuerbelastung von CHF 39'128 auf CHF 14'292 reduzieren.

2.4 Steuerfreier Hausrat vs steuerbare Kapitalanlage

a) Pelzmäntel, Bilder und Schmuck

Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände unterliegen nicht der Vermögenssteuer und sind somit steuerfrei.⁹

Die Frage, ob Pelzmäntel, Bilder und Schmuck als steuerfreier Hausrat oder steuerbares Vermögen gelten, stellte sich in einem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts im Jahre 1979.¹⁰ In einem Nachsteuerverfahren machte die Steuerbehörde geltend, Pelzmäntel, Bilder und Schmuckstücke seien zum steuerbaren Vermögen von S. zu rechnen.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts stellten die Pelzmäntel im Wert von CHF 96'800 als persönliche Effekten steuerfreien Hausrat dar, da sie von S. getragen wurden. Dann stellte das Verwaltungsgericht fest: Bilder und Schmuckstücke können steuerfreier Hausrat oder steuerbare Sammlung sein: „*Entscheidend ist, ob diese Vermögensgegenstände in erster Linie Wohnzwecken bzw. dem persönlichen Gebrauch dienen oder ob der Kapitalanlagecharakter vorherrscht.*“ Es ist dabei auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen, insbesondere auf die Zweckbestimmung der Gegenstände; die konkrete Verwendungsart; die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und die Ausstattung des Hauses.

S. hatte ihre Bilder in verschiedenen Räumen ihres Wohnhauses aufgehängt. Sie stellten nach der Art der tatsächlichen Nutzung Wohnungsmobiliar und somit Hausrat dar. Die Bilder konnten aufgrund der finanziellen Verhältnisse und des Lebensstils von S. als „*übliches*“ Wohnungsmobiliar an-

⁹ § 48 Abs. 1 StG BS: „*Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände sind steuerfrei.*“

¹⁰ Zürcher Verwaltungsgericht, 26. Oktober 1979, RB 1979 Nr. 39.

gesehen werden. Das gleiche galt für die Schmuckstücke. Allein die Tatsache, dass die Schmuckgegenstände in einem Safe aufbewahrt werden, vermag diese noch nicht als steuerbare „*Sammlung*“ zu charakterisieren.

Mit der Zunahme des Vermögens wird in der Praxis eine grosszügigere Ausstattung des Hauses mit Kunstgegenständen zugestanden. Auch der Lebensstil der steuerpflichtigen Person ist dabei zu berücksichtigen.

b) Bilder

Im Jahr 1996 musste sich die Zürcher Steuerrekurskommission mit der Frage befassen, ob Bilder zum steuerfreien Hausrat zu rechnen sind.¹¹

R. mit Wohnsitz in Zürich hatte anfangs der achtziger Jahre von einer Tante etwa CHF 2 Mio. Geldmittel und Bilder geerbt. Mit den Geldmitteln kaufte R. teure Bilder. In der Steuererklärung deklarierte sie 1'993 Bilder. Die Bilder waren nicht versichert; es fehlten daher Bewertungen eines Versicherers, die Rückschlüsse auf den Verkehrswert zugelassen hätten. Der Steuerkommissär schätzte den Wert der Bilder auf CHF 2,2 Mio. R. machte im Steuerverfahren geltend, die Bilder seien dem steuerfreien Hausrat zuzurechnen.

Aus dem Blickwinkel des Rechtsgleichheitsgebots bedarf die Befreiung des Hausrats von der Vermögenssteuer einer sachlichen Rechtfertigung. Nach den Erwägungen der Steuerrekurskommission sprechen die Erhebungswirtschaftlichkeit und die Schwierigkeiten in der praktischen Durchsetzung dagegen, auch auf dem Wert der Gegenstände des persönlichen, alltäglichen Bedarfs die Vermögenssteuer zu erheben. Die Anschaffung dieser Gegenstände dient letztlich dem Konsum und nicht der Kapitalanlage. Es könne davon ausgegangen werden, dass der Wert des Hausrats einigermaßen gleichmässig mit dem Wert des übrigen Vermögens zunimmt. Einen weiteren Rechtfertigungsgrund erkannte die Steuerrekurskommission darin, dass der Staat zu Steuerzwecken nicht in der Privatsphäre der Bürger „*herumforschen*“ solle.

Bei gewissen Gegenständen liegt eindeutig kein Hausrat mehr vor, auch wenn sich diese dauernd oder vorübergehend im Haushalt des Steuerpflichtigen befinden. Dazu gehören – unabhängig von der Art der Verwendung des Gegenstands – insbesondere Fahrzeuge; „*Sammlungen*“; Gegenstände, deren Wert das übliche Mass übersteigt; Gegenstände, die als eine eigentliche Kapitalanlage angeschafft wurden (eine eigentliche Sammlung braucht nicht zu bestehen).

¹¹ Zürcher Steuerrekurskommission I, 30. Januar 1996, StE 1997 ZH B 52.1 Nr. 3.

Die Steuerrekurskommission erkannte, dass die Bilder einen Anlagewert hatten, der offenkundig das Gemeinübliche bei weitem überstieg.¹² Auch unter Berücksichtigung der guten wirtschaftlichen Verhältnisse von R. konnten die Bilder nicht mehr als normale Wohnungsausstattung angesehen werden. Die Finanzierung der Käufe durch die geerbten Mittel sprach ebenfalls für eine aussergewöhnliche Form der Kapitalanlage.

In unserem Fall des Basler Kunstsammlers sprechen die finanziellen Verhältnisse – insbesondere das Einkommen und wohl auch der Lebensstil – dafür, dass fast die gesamte Kunstsammlung nicht als steuerfreier Hausrat gilt. Der Kunstsammler überlegt sich daher, ob die Ansetzung des Vermögenssteuerwertes seiner Bilder mit dem von ihm angenommenen Verkehrswert von CHF 5 Mio. korrekt ist.

2.5 Bewertung von Kunstgegenständen

a) Versicherungswert

Fällt ein Kunstgegenstand nicht unter den steuerfreien Hausrat, muss er bewertet werden. Das steuerbare Vermögen wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet.¹³

Im Unterschied zu Aktien und Obligationen besteht für Kunstgegenstände in der Regel kein liquider Sekundärmarkt. Nach dem Kauf eines Kunstgegenstandes von einer Galerie ist es für den Kunstsammler nicht ohne weiteres möglich, den gekauften Gegenstand zum gleichen Preis wieder zu verkaufen.

Der Verkehrswert von Kunstgegenständen ist häufig nur schwierig zu ermitteln. Die meisten Kantone stellen daher auf den Versicherungswert ab. Dem Kunstsammler steht der Nachweis offen, dass der Verkehrswert darunter liegt.

¹² Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse von R. erschien der Zürcher Steuerrekurskommission ein Hausrat von je CHF 150'000 für die Wohnung in Zürich und das Haus in A. (insgesamt somit CHF 300'000) als angemessen. In zwei neueren Entscheiden hielt das Zürcher Verwaltungsgericht fest, dass ein Gegenstand, dessen Verkehrswert eine gewisse Höhe überschreitet, ungeachtet der konkreten Nutzung und der finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht mehr zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört und daher als Vermögen versteuert werden muss (vgl. Zürcher Verwaltungsgericht, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 2.1, und 6. Juni 2012, SB.2011.00155, E. 3.1). Das Zürcher Verwaltungsgericht hielt dafür, dass ein Bild mit einem Wert von CHF 150'000 nicht mehr zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört und deshalb als Vermögen zu versteuern ist (vgl. Zürcher Verwaltungsgericht, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 2.2).

¹³ § 46 Abs. 1 StG BS.

b) Abschlag vom Versicherungswert

Der Kanton Baselland stellt lediglich auf die Hälfte des Versicherungswertes ab.¹⁴ Damit wird – neben der Bewertungsunsicherheit – auch die eingeschränkte Übertragbarkeit von Kunstgegenständen aufgrund des Fehlens eines liquiden Sekundärmarktes berücksichtigt.

c) Andere Hilfsmethoden

Unser Basler Kunstsammler hat seine Bilder aufgrund seines geringen Erwerbseinkommens nicht versichert. Der Vermögenssteuerwert der Kunstsammlung muss daher auf andere Weise ermittelt werden (z.B. Fachgutachten, Datenbanken, Auktionsergebnisse, etc.). In der Praxis wird hilfsweise auch auf den Anschaffungswert abgestellt.

d) Berücksichtigung von Wertsteigerungen

Steigt der Verkehrswert eines Kunstgegenstandes, wird ein Kunstsammler den Versicherungswert häufig anpassen. Bei kurzfristigen Trends kann gegebenenfalls davon abgesehen werden, den Versicherungswert anzupassen.

Der Kunstsammler muss die Kunstgegenstände in der Steuererklärung zum Verkehrswert deklarieren, um sich nicht wegen Steuerhinterziehung strafbar zu machen. Auch im Fall der Deklaration kann eine Hinterziehung der Vermögenssteuern vorliegen, wenn der Kunstsammler wusste oder bei genügender Sorgfalt hätte wissen müssen, dass die Kunstgegenstände einen wesentlich höheren Verkehrswert haben.¹⁵ Eine Hinterziehung der Vermögenssteuern kann dann vorliegen, wenn die Veranlagung materiell nicht gesetzmässig ausgefallen ist.¹⁶

¹⁴ Vgl. Wegleitung des Kantons Basel-Landschaft zur Steuererklärung 2012 (Bemessungsjahr 2012), 45: „*Vermögenswerte, die unter den vorhergehenden Ziffern nicht deklariert wurden, sind hier aufzuführen, wie Sammlungen (Briefmarken, Münzen, Bücher, Antiquitäten usw.), Kunstgegenstände (Gemälde usw.), Luxusgegenstände (Schmuck, teure Musikinstrumente, kostbare Teppiche usw.), Pferde, Fahrrisbauten (z.B. Gartenhäuschen, welche nicht fest mit dem Boden verbunden sind) usw. Als Verkehrswert gilt bei Briefmarken ein Viertel des Katalogwertes, bei Münzen ein Drittel des Katalogwertes, mindestens jedoch der Wert des jeweiligen Edelmetalles, bei Gemälde- und sonstigen Kunstsammlungen die Hälfte des Versicherungswertes. Der Hausrat ist steuerfrei.*“

¹⁵ Vgl. JOLLES ALEXANDER / SIMONEK MADELEINE / WALDBURGER PATRICK, Kunst und Steuern, Kunst & Recht – Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, Schriftenreihe der AXA Art Versicherungen AG, 2007, 79.

¹⁶ § 209 Abs. 1 Bst. a StG BS: „*Mit Busse wird bestraft, wer [...] als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.*“

Wertsteigerungen aufgrund von längerfristigen gefestigten Preisentwicklungen, die im Kunstmarkt für entsprechende Kunstgegenstände erkennbar sind, sollte der Kunstsammler durch eine Anpassung der Steuerwerte in der Steuererklärung nachführen.

In unserem Fall des Basler Kunstsammlers trat auf der von ihm in den sechziger und siebziger Jahren aufgebauten Kunstsammlung eine grosse Wertsteigerungen ein, die im Kunstmarkt erkennbar ist. Aufgrund von Preisangaben (Preiskataloge, Auktionsergebnisse, etc.) vergleichbarer Kunstgegenständen weiss er, dass der Verkehrswert seiner Kunstsammlung inzwischen auf etwa CHF 5 Mio. angestiegen ist. Die Ansetzung des Vermögenssteuerwertes der Bilder mit dem von ihm angenommenen Verkehrswert von CHF 5 Mio. ist somit korrekt.

3. Verkauf von Kunstgegenständen

3.1 Steuerfreier vs steuerbarer Kapitalgewinn

a) Zeichnungen und Aquarelle

Der Basler Kunstsammler muss fast die gesamte Kunstsammlung als steuerbares Vermögen zum Verkehrswert von CHF 5 Mio. deklarieren. Nur ein kleiner Teil gilt als steuerfreier Hausrat. Er überlegt sich daher, einen Teil seiner Bildersammlung zu verkaufen, einerseits aus Platzgründen, und andererseits, um die für den behaltenen Teil der Kunstsammlung geschuldete Vermögenssteuer bezahlen zu können.

Er ist jedoch mit dem nächsten Steuerproblem konfrontiert: Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Kunstgegenständen durch einen privaten Kunstsammler sind steuerfrei.¹⁷ Steuerbar sind Kapitalgewinne hingegen dann, wenn die Tätigkeit des Kunstsammlers einen gewerbsmässigen Kunsthandel darstellt.¹⁸

Die Gerichte mussten sich nicht nur auf den Gebieten des Liegenschaft- und Wertschriftenhandels, sondern auch vermehrt auf dem Gebiete des Kunsthandels mit der Abgrenzung zwischen steuerfreiem und steuerbarem Kapitalgewinn befassen. Die St. Galler Verwaltungsrekurskommission musste diese Abgrenzungsfrage im Jahr 1976 im Zusammenhang mit dem

¹⁷ Art. 16 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und § 25 Abs. 1 Bst. a StG BS.

¹⁸ Art. 18 Abs. Abs. 2 DBG und § 19 Abs. 2 StG BS.

Verkauf von Zeichnungen und Aquarellen prüfen:¹⁹ A. war Arbeitnehmer bei seinem Vater, der eine Kunsthandlung betrieb. Daneben wirkte A. als Experte auf eigene Rechnung. Über einen Zeitraum von einem Jahr kaufte A. sukzessive Zeichnungen und Aquarelle und verkaufte diese wieder. Die Steuerbehörde erfasste den Gewinn aus dem Verkauf als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

A. hatte als Experte und Händler im väterlichen Geschäft die nötigen Kenntnisse, Kunstgegenstände günstig zu erwerben und wieder zu veräussern. Aufgrund des sukzessiven Kaufs der Zeichnungen und Aquarelle und des Wiederverkaufs während einer Dauer von einem Jahr konnte nach Auffassung der Verwaltungsrekurskommission nicht von einem einmaligen Gelegenheitsgeschäft gesprochen werden. Der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und der Einsatz spezieller Fachkenntnisse waren die ausschlaggebenden Indizien für die Annahme eines gewerbmässigen Kunsthandels.

Nach Auffassung 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.

In unserem Fall des Basler Kunstsammlers sollte ein einmaliger Verkauf eines Teils der Kunstsammlung steuerfrei sein, da dieser einerseits aus Platzgründen und andererseits aufgrund des Bedarfs an liquiden Mitteln erfolgt. Es sollte sich somit um ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft handeln.

b) Weinsammlung

Um einen möglichst guten Erlös zu erzielen, beabsichtigt unser Basler Kunstsammler, seine Bilder an einer Auktion zu verkaufen.

In einem im Jahr 2002 aufsehenerregenden Fall musste das Bundesgericht zum Verkauf eines Teils eines Weinlagers an einem Weinfestival Stellung nehmen:²⁰ X. mit Wohnsitz im Kanton Bern unterhielt eine private Weinsammlung. Das Weinlager legte er ab dem Jahr 1967 an. Im Jahr 1989 erfolgte ein Teilverkauf zum Preis von CHF 570'000. Dieser Verkauf wurde von der Steuerbehörde nicht als Nebenerwerb besteuert. In der Folge wurde der Weinbestand erneut aufgestockt. Im Jahr 1997 verkaufte X. einen Teil seines Weinlagers zum Preis von CHF 838'000 an einem Weinfestival. Der

¹⁹ St. Galler Verwaltungsrekurskommission, 29. September 1976, St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis 1976 148 ff.

²⁰ Bundesgericht, 17. September 2002, 2A.66/2002.

Verkauf umfasste etwa 5'000 Flaschen (d.h. CHF 167.60 pro Flasche). Die Steuerbehörde erfasste ermessensweise CHF 400'000 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. CHF 400'000 wurden von der Steuerbehörde ermessensweise als Anlagekosten vom Erlös von CHF 800'000 in Abzug gebracht, um den steuerbaren Kapitalgewinn zu schätzen.

Das Bundesgericht stellte fest, dass sich auch ein Weinlager als Wertanlage eignen könne, und der Handel damit zu einem – unter Umständen – lukrativen Nebenerwerb entwickeln könne. Eine Besonderheit liegt beim Weinhandel – gleich wie beim Kunsthandel – darin, dass lediglich der Weiterverkauf zu einem Gewinn 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 erkannte, 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 5'000 Flaschen sprengte 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.“*

Gestützt auf eine Würdigung aller Umstände kam das Bundesgericht zum Schluss, dass X. das Weinlager wenigstens teilweise planmässig im Hinblick auf einen späteren gewinnstrebigem Verkauf angelegt hatte. Dem Bundesgericht sprang offenbar ins Auge, dass der Verkauf an einem *Wein-festival* stattfand, einem Anlass, bei welchem die Chancen gut standen, einen interessierten Käufer zu finden.

Der Verkauf an einer Auktion ist somit nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Indiz für ein planmässiges und *gewinnstrebiges* Vorgehen der Gewerbmässigkeit und somit ein Indiz gegen ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft. Unser Basler Kunstsammler muss daher beachten, dass der Verkauf seiner Bilder an einer Auktion als Indiz für gewerbmässigen Kunsthandel angesehen werden könnte. Auch ein einziger Verkauf kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gewerbmässiger Kunsthandel darstellen. Gegen die Gewerbmässigkeit sprechen jedoch die Tatsachen, dass der Verkauf einerseits aus Platzgründen erfolgen soll, und andererseits aufgrund des Bedarfs an liquiden Mitteln.

c) Antiquitäten

In einem Entscheid 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.²¹

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 Kleingegegenstände) durch das *Auktionshaus Z.* einen Erlös von CHF 57'237. X. erwarb seine Antiquitäten im Laufe der letzten zwanzig Jahre an Flohmärkten 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.

Unter Würdigung aller Umstände ging das Bundesgericht von einer Gewinnabsicht und damit 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. Abschliessend stellte das Bundesgericht fest, dass die Steuerbehörde die Anlagekosten – auf jeden Fall die Sozialversicherungsabgaben – von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen.

Angenommen unser Basler Kunstsammler würde nicht mehr über alle Kaufbelege verfügen, dann müsste die Steuerbehörde die Anlagekosten von Amtes wegen ermessensweise schätzen und vom Verkaufserlös in Abzug bringen, um den steuerbaren Kapitalgewinn zu berechnen, falls sie den Verkauf eines Teils der Kunstsammlung als gewerbsmässigen Kunsthandel ansehen würde.

d) Plakatsammlung

Die im Entscheid des Weinverkaufs entwickelten Kriterien wendete das Bundesgericht im Jahr 2009 auf den Fall eines Verkaufs von alten Plakaten an.²² X. und Y. mit Wohnsitz im Kanton Waadt deklarierten für das Steuerjahr 2003 kein steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von CHF 2'982'888. Den Lebensunterhalt wurde durch den Verkauf von alten Plakaten aus einer Plakatsammlung finanziert. Der Erlös betrug im

²¹ Bundesgericht, 19. Mai 2008, 2C_708/2007.

²² Bundesgericht, 10. August 2009, 2C_893/2008.

Jahr 2003 etwa USD 300'000. Die Sammlung bestand Ende 2003 aus etwa 15'550 Plakaten mit einem Wert von etwa CHF 3 Mio.

Die Steuerbehörde erfasste den Erlös aus dem Verkauf der alten Plakate im Jahr 2003 von CHF 378'900 abzüglich eines Pauschalbetrags von 10% vom Erlös als Anschaffungskosten als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

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.

e) 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.²³ 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 180'000. Der bisherige Steuerwert betrug CHF 300'000. 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 erfasste die Differenz von CHF 1'080'000 zwischen dem Verkaufserlös von CHF 1,2 Mio. und dem Steuerwert von CHF 120'000 (von total CHF 300'000) 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

²³ Bundesgericht, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, 2C_767/2010.

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 erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände.²⁴ Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Es ist nicht entscheidend, ob die steuerpflichtige Person am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar teilnimmt oder nicht.

Das Bundesgericht stellte dann 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 Kriterien der zum Liegenschaften- 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 angelangt wird der Leser überzeugt sein, 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

²⁴ Vgl. Kreisschreiben Nr. 36 vom 27. Juli 2012 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend gewerbmässiger Wertschriftenhandel.

ein Verkauf, als gering eingestuft. Ausserdem war das Kriterium der kurzen Besitzdauer nicht erfüllt. 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 dieser Entscheidung bestätigt, dass die für den gewerbmässigen Liegenschaften- und Wertschriftenhandel entwickelten Kriterien sinngemäss auch auf den gewerbmässigen Kunsthandel anwendbar sind, wobei die Besonderheiten des Kunsthandels zu berücksichtigen sind.

Auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sollte ein einmaliger Verkauf eines Teils der Kunstsammlung durch unseren Basler Kunstsammler als im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung steuerfrei sein. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass er über spezielle Fachkenntnisse verfügt oder ein enger Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit besteht. Es sollte sich somit um ein einmaliges Gelegenheitsgeschäft handeln. Falls der Verkauf jedoch an einer Auktion erfolgen sollte, 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.

3.2 Private vs. unternehmerische Lieferung

Im Entscheid vom 13. April 2012 musste sich das Bundesgericht auf dem Gebiete 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 ein *Tax Ruling*, 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

²⁵ Bundesgericht, 13. April 2012, 2C_399/2011.

ESTV 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 17'465 nebst Verzugszins geltend.

In materieller Hinsicht war die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV) anwendbar. Das Bundesgericht stellte eingangs fest, dass das materiell-qualitative Element („*selbständige*“ Ausübung einer „*mit der Erzielung von Einnahmen verbundenen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit*“) in Art. 17 Abs. 1 aMWSTV für die Frage der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht die zentrale Rolle spielt.²⁶ Vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität sei eine weite Auslegung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz.

Einerseits stellte das Bundesgericht fest, dass als Richtschnur für die Auslegung der „*selbständigen*“ 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 ist. 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 Einkommensteuer, 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.

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.*“

²⁷ 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. 17 Abs. 1 aMWSTV erwähnt – anders als Art. 10 Abs. 1 Bst. a des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG) – das Kriterium der „Nachhaltigkeit“ nicht.²⁸ Nach Auffassung des Bundesgerichts bildet die Nachhaltigkeit kein eigenständiges Kriterium der subjektiven Steuerpflicht, sondern wohnt dem Tatbestandselement der gewerblichen oder beruflichen Ausübung der selbständigen Tätigkeit inne. Es verdeutlicht, dass nachhaltige Tätigkeit auch „unternehmerisch“ ist und macht klar, dass „nur gelegentlich“ nicht ausreicht. Für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung können nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung folgende Indizien sprechen: mehrjähriges Engagement; planmässiges Vorgehen; eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit; die Ausführung von mehreren Umsätzen; die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit; die Intensität des Tätigwerdens; die Beteiligung am Markt; der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden. 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.²⁹ 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 Dienstleistender“ ergreift.

Das Bundesgericht zog in Erwägung, dass X. seine Kunstgegenstände wesentlich günstiger hätte anbieten können als steuerpflichtige Konkurrenten, wenn er nicht subjektiv steuerpflichtig gewesen wäre. Ein nicht unerheblicher Konsum wäre unbesteuert geblieben, was dem Prinzip der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer widerspricht. Dem Bundesgericht sprang – wie im Fall der Weinsammlung³⁰ – ins Auge, dass der Verkauf über ein Auktionshaus stattfand, einer Vorgehensweise, mit der sich X. im Sinne der *Wellcome-Praxis* des EuGH „ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender“, der professionell in Erscheinung tritt, bediente. X. unter-

²⁸ Art. 10 Abs. 1 MWSTG: „Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer: a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.“ Vgl. zur „Nachhaltigkeit“ BAUMGARTNER IVO P. / CLAVADETSCHER DIEGO / KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz – Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, 74 ff.; CAMENZIND ALOIS / HONAUER NIKLAUS / VALLENDER KLAUS A. / JUNG MARCEL R. / PROBST SIMEON L., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern 2012, 204 ff.

²⁹ Europäischer Gerichtshof, 20. Juni 1996, *Wellcome Trust Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise*, Rs C-155/94.

³⁰ Siehe vorstehend Ziff. 3.1 b).

nahm gezielte, kurz aufeinanderfolgende aktive Schritte zur Versilberung eines Teils seines Vermögens und darf nicht mehr als jemand gelten, der „*nur gelegentlich, z. B. bloss einmalig, also nicht nachhaltig im Sinne von gewerblich oder beruflich*“ auftritt. Das Bundesgericht bejahte somit die Nachhaltigkeit als Teilaspekt der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und somit die subjektive Mehrwertsteuerpflicht von X. im Jahr 2000.

Abschliessend ist festzuhalten, dass aus der Sachverhaltsangabe im Bundesgerichtsentscheid, wonach die private Kunstsammlung gemäss einem *Tax Ruling* vom 16. Dezember 1997 der Steuerbehörde als Privatvermögen gilt, nicht der Schluss gezogen werden kann, 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 somit 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. Unser Basler Kunstsammler muss daher beachten, dass der Verkauf seiner Bilder an einer Auktion als Indiz für eine unternehmerische Lieferung angesehen werden könnte. Auf die Zahl und Umfang der Verkaufsfälle kommt es prinzipiell nicht an.³¹ Gegen die unternehmerische Tätigkeit sprechen jedoch die Tatsachen, dass der Verkauf einerseits aus Platzgründen erfolgen soll, und andererseits aufgrund des Bedarfs an liquiden Mitteln.

4. Unentgeltliche Zuwendung von Kunstgegenständen

4.1 Steuerlicher Abzug vom Reineinkommen

Anstatt Kunstgegenstände aus seiner Kunstsammlung zu verkaufen, überlegt sich unser Basler Kunstsammler, im Rahmen einer Kunstnachfolge einen Teil seiner Kunstsammlung dem Kunstmuseum Basel und einen weiteren Teil seinen Nachkommen unentgeltlich zuzuwenden. Neben der Kunstnachfolge bezweckt der Kunstsammler mit den Zuwendungen ausserdem, einerseits einen Abzug vom Reineinkommen geltend zu machen, und andererseits, die für den behaltenen Teil der Kunstsammlung geschuldete Vermögenssteuer zu reduzieren.

³¹ Siehe hingegen die Umsatzgrenze der subjektiven Steuerpflicht in Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG: „*Von der Steuerpflicht nach Absatz 1 ist befreit, wer: a. im Inland innerhalb eines Jahres weniger als 100 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet; der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer.*“

Freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an von der Steuer befreite gemeinnützige juristische Personen können bei der Einkommenssteuer vom Einkommen abgesetzt werden.³² Mit der Revision des Stiftungsrechts im Jahr 2004 wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen neu geregelt. Der zulässige Abzug wurde auf bis zu 20% vom Reineinkommen (vor Abzug der Zuwendungen) erhöht. Die Abzugsfähigkeit wurde von Geldleistungen auf übrige Vermögenswerte ausgedehnt. Damit fällt auch die Zuwendung von Kunstgegenständen unter die steuerliche Abzugsregel. Die Abzugsfähigkeit wurde ausserdem ausgedehnt auf freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten. Kunstgegenstände können somit nicht nur gemeinnützigen Stiftungen, sondern auch dem Staat steuerlich privilegiert zugewendet werden. Die Spendenliste des Kantons Basel-Stadt enthält die Institutionen, für welche freiwillige Zuwendungen in Abzug gebracht werden können. Unter diesen Institutionen steht zum Beispiel das Kunstmuseum Basel.

Basel-Stadt kennt eine besondere Regel:³³ Der Regierungsrat kann im Einzelfall Zuwendungen, welche die Grenze von 20% übersteigen, für die Zwecke der Kantonssteuern als abziehbar erklären. Der Anreiz dieser steuerlichen Abzugsregel ist für die Zuwendung von Kunstgegenständen eher bescheiden. Der Wert eines Kunstgegenstandes wird in der Regel den Wert von 20% des Reineinkommens eines Kunstsammlers in einem bestimmten Jahr übersteigen.³⁴

Unser Basler Kunstsammler kann somit die freiwillige Zuwendung der Bilder an das Kunstmuseum Basel bis zu 20% (direkte Bundessteuer und kantonale Einkommenssteuer) oder gegebenenfalls sogar 100% (kantonale Einkommenssteuer) vom Reineinkommen steuerlich absetzen. Der Steuervorteil ist jedoch begrenzt auf 20% bzw. 100% des Reineinkommens. Der Basler Kunstsammler erzielt lediglich ein steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 75'000, weshalb er nur einen kleinen Teilbetrag des Wertes der zugewendeten Bilder steuerlich absetzen kann und der Restbetrag steuerlich „*ins Leere*“ fällt.

Der Basler Kunstsammler erzielt lediglich ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 75'000 nebst Eigenmietwert für das selbstgenutzte Einfamilienhaus von CHF 20'000 für die Zwecke der kanto-

³² Art. 33a DBG und § 33 Abs. 1 Bst. b StG BS.

³³ § 33 Abs. 1 Bst. b StG BS.

³⁴ Um die Vergabung von Kunstgegenständen zu fördern, beabsichtigt Grossbritannien, Regeln einzuführen, wonach der Kunstsammler eine Steuergutschrift im Wert des geschenkten Kunstgegenstandes erhält, die über mehrere Jahre vortragen bzw. abgebaut werden kann. Vgl. GOODISON NICHOLAS, Goodison Review – Securing the Best for our Museums: Private Giving and Government Support, January 2004; DRYSDALE DONALD, Gifts of pre-eminent objects, Simon's Tax Briefing, 1 March 2012, 35 ff.

nenal Einkommenssteuer bzw. CHF 23'000 für die Zwecke der direkten Bundessteuer, weshalb er nur einen kleinen Teilbetrag des Wertes der zugewendeten Bilder steuerlich absetzen kann und der Restbetrag steuerlich „ins Leere“ fällt.

4.2 Befreiung von der Schenkungs- und Erbschaftssteuer

Es stellt sich die Frage, ob die unentgeltlichen Zuwendungen des Basler Kunstsammlers an das Kunstmuseum Basel und die Nachkommen der Basler Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer unterliegen.

Basel-Stadt sieht folgende Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuern vor:³⁵ Ehegatte; Nachkomme; steuerbefreite öffentliche Gemeinwesen; steuerbefreite juristische Personen mit Sitz im Kanton Basel-Stadt (z.B. gemeinnützige Stiftungen). Bei Zuwendungen an Dritte kann der Steuersatz bis auf 49.5% (Zuwendungen von über CHF 3 Mio.) ansteigen.

Die Zuwendung eines Teils der Kunstsammlung an das Kunstmuseum Basel und des weiteren Teils an die Nachkommen durch den Basler Kunstsammler unterliegen somit weder der Schenkungs- noch der Erbschaftssteuer.

4.3 Bundes-Schenkungs- und Erbschaftssteuer-Initiative

- a) Steuerpflicht für steuerbefreite öffentliche Gemeinwesen und Nachkommen

Am 16. Februar 2011 wurde die Eidg. Volksinitiative für eine Bundes-Erbschaftssteuer lanciert. Mit dieser Initiative sollen die kantonalen Schenkungs- und Erbschaftssteuern durch eine Schenkungs- und Erbschaftsteuer des Bundes ersetzt werden.³⁶ Die Frist für die Sammlung von Unterschriften läuft noch bis zum 16. Februar 2013.

Der Steuersatz beträgt 20%. Schenkungen ab dem 1. Januar 2012 sollen *rückwirkend* dem Nachlass zugerechnet werden. Nicht besteuert werden: ein einmaliger Freibetrag von CHF 2 Mio.; Zuwendungen an Ehegatten; Zuwendungen an von der Steuer befreiten juristischen Person. Steuerbefreite öffentliche Gemeinwesen sind gemäss Wortlaut der Volksinitiative nicht von der Steuer befreit. Das Kunstmuseum Basel („*Öffentliche Kunstsammlung Basel*“) ist als staatliche Dienststelle dem Präsidialdepartement des

³⁵ § 120 Abs. 1 Bst. a und Bst. b StG BS.

³⁶ Eidgenössische Volksinitiative „*Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftsteuerreform)*“, BBl 2011 6461.

Kantons Basel-Stadt unterstellt.³⁷ Die Initiative sieht ausserdem eine Steuerpflicht für Nachkommen vor.

Die unentgeltlichen Zuwendung eines Teils der Kunstsammlung an das Kunstmuseum Basel und des weiteren Teils an die Nachkommen durch den Basler Kunstsammler würden somit (rückwirkend) seinem Nachlass (abzüglich einmaliger Freibetrag von CHF 2 Mio.) zugerechnet und mit einem Steuersatz von 20% der Bundes-Erbchaftssteuer unterliegen, falls die Volksinitiative zustande kommen und von Volk und Ständen angenommen werden sollte. Falls die Nachkommen nicht selber über entsprechende finanzielle Mittel verfügen, müssten sie einzelne Kunstgegenstände verkaufen, um die Steuer bezahlen zu können.

Gegebenenfalls sollte der Bundesgesetzgeber prüfen, ob in das Ausführungsgesetz eine Regel aufgenommen werden sollte, wonach die steuerbefreiten öffentlichen Gemeinwesen von der Bundes-Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer befreit sind.

b) Hingabe an Zahlungen statt

Für Kunstgegenstände und vor allem für bedeutende Kulturgüter gibt es keinen liquiden Sekundärmarkt. Es besteht daher die Gefahr, dass steuerpflichtige Personen, die Kulturgüter zugewendet bekommen und nicht selber über entsprechende finanzielle Mittel verfügen, einzelne Kulturgüter ins Ausland verkaufen müssen, um die Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer bezahlen zu können. Vor allem bei Kulturgütern mit hohem Schätzwert könnten steuerpflichtige Personen gezwungen sein, das Objekt *ins Ausland* zu verkaufen, um einen Käufer zu finden, der bereit ist, den geschätzten Verkehrswert zu zahlen.

Im Unterschied zu anderen Vermögenswerten können bei Kulturgütern ausserfiskalische Interessen bestehen: Es kann ein öffentliches Interesse am Erhalt von bedeutenden Kulturgütern in der Schweiz bestehen. Der Staat als Gläubiger der Steuerschuld kann daher unter bestimmten Umständen ein Interesse haben, Kulturgüter zur Bezahlung von Steuern zu akzeptieren.³⁸ Ausländische Rechtsordnungen kennen schon lange solche Regeln („*acceptance in lieu*“ scheme).³⁹ STOYANOV KALOYAN hat diese wie folgt bezeichnet:⁴⁰ „*Il s'agit d'un instrument de politique culturelle.*“

³⁷ § 6 des Gesetzes vom 16. Juni 1999 des Kantons Basel-Stadt über die Museen des Kantons Basel-Stadt und § 1 der dazugehörigen Verordnung vom 19. Dezember 2000 zum Gesetz über die Museen des Kantons Basel-Stadt.

³⁸ Vgl. MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, Zürich 2012, 160.

³⁹ Vgl. zum Beispiel GOODISON NICHOLAS, *Goodison Review – Securing the Best for our Museums: Private Giving and Government Support*, January 2004; LERNER RALPH E. / BRESLER JU-

Eine „*Hingabe an Zahlungs statt*“-Regel kennt zum Beispiel auch Deutschland: Die steuerpflichtige Person kann die Erbschaftssteuer (und früher die Vermögenssteuer) gestützt auf einen öffentlich-rechtlichen Vertrag durch die Übertragung von Kunstgegenständen an Zahlungs statt bezahlen. Es wird dabei vorausgesetzt, dass am Erwerb durch den Staat wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte und Wissenschaft ein öffentliches Interesse besteht.⁴¹

¹ *„Schuldet ein Steuerpflichtiger Erbschaft- oder Vermögenssteuer, kann durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zugelassen werden, dass an Zahlungs statt das Eigentum an Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, wissenschaftlichen Sammlungen, Bibliotheken, Handschriften und Archiven dem Land, dem das Steueraufkommen zusteht, übertragen wird, wenn an deren Erwerb wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft ein öffentliches Interesse besteht.“*

[...]

³ *„Kommt ein Vertrag zustande, erlischt die Steuerschuld in der im Vertrag vereinbarten Höhe am Tag der Übertragung des Eigentums an das Land, dem das Steueraufkommen zusteht.“*

Diese deutsche Vorschrift orientiert sich an Vorbildern in Frankreich, Grossbritannien, Italien und USA und soll einer gemeinwohlabträglichen Veräusserung von bedeutenden Kulturgütern ins Ausland entgegenwirken.

„*Hingabe an Zahlungs statt*“-Regeln kennen in der Schweiz auch die Kantone Genf und Jura, welche diese besondere Zahlungsmodalität nach dem französischen Vorbild in Art. 1716^{bis} du Code général des impôts in das kantonale Steuerrecht einführten.⁴² Danach können Schenkungs- und Erb-

DITH, Chapter 14: Tax and Estate Planning for Collectors, in: Art Law – The Guide for Collectors, Investors, Dealers, and Artists, Third Edition, Practising Law Institute, New York City 2005; LERNER RALPH E. / BRESLER JUDITH, All About Tax Tips for Collectors, Practising Law Institute, New York City 2008; VALENTIN PIERRE, What is art? Taxation Magazine, 5 March 2009, 219 ff.; VALENTIN PIERRE / MUNRO PHILIPP / MORGAN SAMANTHA, Art and Taxation in the United Kingdom and Beyond, in: Clare McAndrew, Fine Art and High Finance, New York 2010, 249 ff.; CORAM JAMES ROBERT, Give and take – Acceptance in lieu, Private Client Adviser 28 January 2011 26 ff.; DRYSDALE DONALD, Gifts of pre-eminent objects, Simon's Tax Briefing, 1 March 2012, 35 ff.

⁴⁰ STOYANOV KALOYAN, L'extinction de la créance fiscale, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 2. A., Bern 2006, 862.

⁴¹ § 224a der Abgabeordnung vom 1. Oktober 2002.

⁴² Article 1(1) de la Loi du 1er décembre 1995 de la République et canton de Genève sur la dation en paiement (LDatP): „Moyennant accord de l'Etat et de la personne devant supporter les droits de succession ou de donation entre vifs (ci-après: les droits), ceux-ci peuvent être acquit-

schaftssteuern durch Übertragung von Kulturgütern aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Vertrags bezahlt werden. In den Kantonen der deutschen Schweiz gibt es keine solchen Regeln. Die Regeln der Kantone Genf und Jura sind nur auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern anwendbar. Diese wurden durch den Bundesgesetzgeber nicht harmonisiert. Denkbar sind solche Regeln jedoch auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern, da der Steuerbezug grundsätzlich nicht harmonisiert wurde.⁴³

Im Falle der Annahme der Bundes-Erbschaftssteuer-Initiative mit einem Steuersatz von 20% für Nachkommen wird die „*Hingabe an Zahlungs statt*“-Regel auch in der Schweiz stark an Bedeutung gewinnen. Um den Verkauf von Kulturgütern ins Ausland zu vermeiden, sollte der Bundesgesetzgeber die Aufnahme einer „*Hingabe an Zahlungs statt*“-Regel in das Ausführungsgesetz rechtzeitig prüfen.

tés totalement ou partiellement au moyen de biens culturels selon les dispositions de la présente loi.“; Article 32(1) de la Loi du 13 décembre 2006 de la République et Canton du Jura sur l'impôt de succession et de donation (LISD): „*Moyennant l'accord du contribuable et de l'Etat, l'impôt peut être acquitté au moyen de biens culturels.*“ Article 1716^{bis} du Code général des impôts: „*Les droits de mutation à titre gratuit et le droit de partage peuvent être acquittés par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents, de haute valeur artistique ou historique, ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L. 322-1 du code de l'environnement dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel ou d'immeubles en nature de bois, forêts ou espaces naturels pouvant être incorporés au domaine forestier de l'Etat.*“ Vgl. STOYANOV KALOYAN, L'extinction de la créance fiscale, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 2. A., Bern 2006, 863; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Der Fiskus und die Kunst, in: Mosimann Peter / Renold Marc-André / Raschèr Andrea F.G., Kultur Kunst Recht – Schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 986 ff.; OBERSON XAVIER / MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Artistes, Art et Fiscalité, La Semaine judiciaire (2012) 91 ff.; BEUSCH MICHAEL, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, 160 ff.

⁴³ Vgl. BEUSCH MICHAEL, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, 162.