

1 Investieren in Kunst – Bereitet Pablo Picasso auch nach der Steuerrechnung noch Freude? Der *gefälschte*, der *gestohlene* und der *echte* Picasso im Lichte des Zivil- und Steuerrechts¹

von Dr. iur. et lic. oec. HSG Marcel R. Jung, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

1. Ausgangsfrage	6
2. Die Picassos sind da!	6
3. Der gefälschte Picasso	7
3.1 Picadores y Toros	7
3.2 Zivilrechtliche Überlegungen	8
3.3 Steuerrechtliche Überlegungen	9
4. Der gestohlene Picasso	9
4.1 Femme se coiffant	9
4.2 Zivilrechtliche Überlegungen	10
4.3 Steuerrechtliche Überlegungen	12
5. Der echte Picasso	12
5.1 Lump	12
5.2 Steuerrechtliche Überlegungen	12
5.2.1 Steuerfreier Hausrat vs. steuerbare Kunstsammlung	12
5.2.2 Steuerfreier Kapitalgewinn vs. steuerbarer Kapitalgewinn	13
5.2.3 Steuerfreie Lieferung vs. steuerbare Lieferung	13
6. Schlussbemerkungen	14

1. Ausgangsfrage

«Bereitet Pablo Picasso auch nach der Steuerrechnung noch Freude?» Die Antwort auf die Ausgangsfrage hängt davon ab, ob man einen *gefälschten*, einen *gestohlenen* oder einen *echten* Picasso gekauft hat. Wir müssen somit die Ausgangsfrage im *ersten* Schritt im Lichte des *Zivilrechts* und im *zweiten* Schritt im Lichte des *Steuerrechts* untersuchen. Ein Zürcher Kunstsammler wird uns auf diesem Weg begleiten.

So viel vorneweg: Beim Kauf eines *echten* Picassos herrscht auch nach der Steuerrechnung noch Freude. Die Freude an einem *echten* Picasso ist grösser als das Ärgernis der jährlich vom Fiskus zugestellten Vermögenssteuerrechnung! Die Freude an einem *echten* Picasso können wir etwas besser verstehen, wenn wir einen Blick zurückwerfen auf das Basler Picasso-Jahr 1967.

2. Die Picassos sind da!

Die Picassos waren da! Welche Picassos waren da? Der erfolgreiche Basler Unternehmer und Kunstsammler *Rudolf Staechelin* erwarb am 22. Juni 1917 bei der Galerie Caspari in München für 20000 Mark sein erstes Picasso-Gemälde, *Les deux frères* aus dem Jahr 1906, ein Werk aus der Rosa-Periode. Im Jahr 1918 kam das zweite Picasso-Gemälde hinzu, *Arlequin au loup* aus dem Jahr 1918, ein Werk aus der neoklassizistischen Periode. Das dritte Picasso-Gemälde konnte *Rudolf Staechelin* im Jahr 1924 bei Rosenberg in Paris erwerben, *Arlequin assis* aus dem Jahr 1923, wiederum ein Werk aus der neoklassizistischen Periode.

¹ Marcel R. Jung, Dr. iur. et lic. oec. HSG, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte. Referat vom 22. September 2016 an der Neuen Zürcher Steuerkonferenz (www.nzsk.ch). Siehe Marcel R. Jung, Der Kunstsammler im Schweizer Steuergefüge, in: Mosimann/Schönenberger, Kunst & Recht 2012/Art & Law 2012, Bern 2012, 15 ff. m.w.H.; Mosimann/Renold/Raschèr (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009.

Im Jahr 1931 brachte *Rudolf Staechelin* seine Kunstsammlung in eine schweizerische Familienstiftung ein mit der Auflage, dass ein Gemälde nur veräussert werden dürfe, wenn ein Nachkomme in materielle Not gerate. 27 Werke der Kunstsammlung, darunter *Les deux frères* und *Arlequin assis*, wurden ab dem Jahr 1947 als Deposita im Kunstmuseum Basel ausgestellt. Die Kunstsammlung von *Rudolf Staechelin* wurde später auf den *Rudolf Staechelin Family Trust* nach amerikanischem Recht übertragen.²

Was geschah im Jahr 1967 in Basel?³ Auslöser des Basler Picasso-Jahres war der Konkurs der Basler Charterfluggesellschaft *Globe Air* nach einem Flugzeugabsturz. Hauptaktionär *Peter Staechelin*, ein Nachkomme von *Rudolf Staechelin*, kam in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Am 11. Mai 1967 musste *Peter Staechelin* die Verpfändung wichtiger Werke aus der Familienstiftung mitteilen, darunter auch *Arlequin au loup* und *Arlequin assis*. Das Kunstmuseum Basel erstellte eine interne Liste von Werken, die für das Museum von höchster Wichtigkeit waren. An erster Stelle stand *Les deux frères*, an zweiter Stelle *Paul Gauguins NAFEA*, an dritter Stelle *Arlequin assis*, und an vierter Stelle *Vincent van Goghs La berceuse*. *La berceuse* wurde im Juni 1967 in einer Blitzaktion in die USA verkauft.

Als die Öffentlichkeit vom drohenden Verkauf der Bilder *ins Ausland* erfuhr, ging ein Empörungsschrei durch die Basler Innenstadt. 8,4 Millionen Franken mussten aufgebracht werden, damit die beiden Picassos in Basel bleiben konnten. Der Grosse Rat bewilligte einen Kredit von 6 Millionen Franken. Die restlichen 2,4 Millionen Franken mussten privat aufgebracht werden.

Im Oktober 1967 fand ein grosses Sammlerfest in der Basler Innenstadt statt. Mit dieser einmaligen Aktion sammelten die Baslerinnen und Basler 2,4 Millionen Franken. Gegen den Kredit wurde das Referendum ergriffen. Es bildeten sich zwei Lager: Das *gegnerische* Lager wollte mit dem Geld lieber Altersheime bauen. Im Dezember 1967 stimmte das Basler Stimmvolk für den Kauf der beiden Picassos *Les deux frères*⁴ und *Arlequin assis*⁵.

Pablo Picasso verfolgte das Basler Geschehen von Mougins bei Nizza aus. Der *demokratische* Ausgang der Volksabstimmung rührte ihn so sehr, dass er dem Kunstmuseum Basel drei Gemälde und eine Skizze schenkte: *Home, femme et enfant*⁶, *Vénus et l'Amour*⁷, *Le couple*⁸ und *Esquisse pour les Demoiselles d'Avignon*⁹.

Daraufhin schenkte auch *Maja Sacher-Stehlin* (vormals *Hoffmann-Stehlin*) der Stadt Basel das Gemälde *Le poète*¹⁰. Und zwei Jahre später schenkte der Verein der Freunde des Kunstmuseums Basel die mit der Feder gezeichneten *Études pour Les deux frères*¹¹. Innert zwei Jahren hatte das Kunstmuseum Basel Zuwachs von acht Picasso-Werken.

Vom 17. März bis 21. Juli 2013 zeigte das Kunstmuseum Basel eine gross angelegte Retrospektive. Alle acht Werke aus dem Picasso-Jahr 1967 wurden ausgestellt.

3. Der gefälschte Picasso

3.1 Picadores y Toros

Im Jahr 2005 kaufte unser Zürcher Kunstsammler von einem Zürcher Kunsthändler die Picasso-Tuscharbeit *Picadores y Toros* (deutsch: *Lanzenreiter und Stier*).¹² Im Jahr 2016 wollte der Zürcher Kunstsammler die Tuscharbeit als Deposita in einem Museum ausstellen lassen. Das Museum wollte eine Expertise und legte die Tuscharbeit *Maya Widmaier-Picasso* vor. Die Tochter von *Pablo Picasso* lebt in Paris und gilt wie ihr Bruder *Claude Picasso* als Picasso-Expertin, die Originale aus der Hand ihres Vaters von Fälschungen unterscheiden kann. Wegen Stil- und Motivfehlern erkannte sie die Tuscharbeit *nicht* als echt an. Der Zürcher Kunstsammler klagte umgehend gegen den Zürcher Kunsthändler.

² Siehe *Kunstmuseum Basel*, Die Picassos sind da! eine Retrospektive aus Basler Sammlungen, 2013, 26.

³ Siehe *Kunstmuseum Basel*, Die Picassos sind da! eine Retrospektive aus Basler Sammlungen, 2013, 30 f. m.w.H.

⁴ Kat. 3: *Les deux frères*, 1906.

⁵ Kat. 48: *Arlequin assis*, 1923.

⁶ Kat. 4: *Home, femme et enfant*, 1906.

⁷ Kat. 120: *Vénus et l'Amour*, 1967.

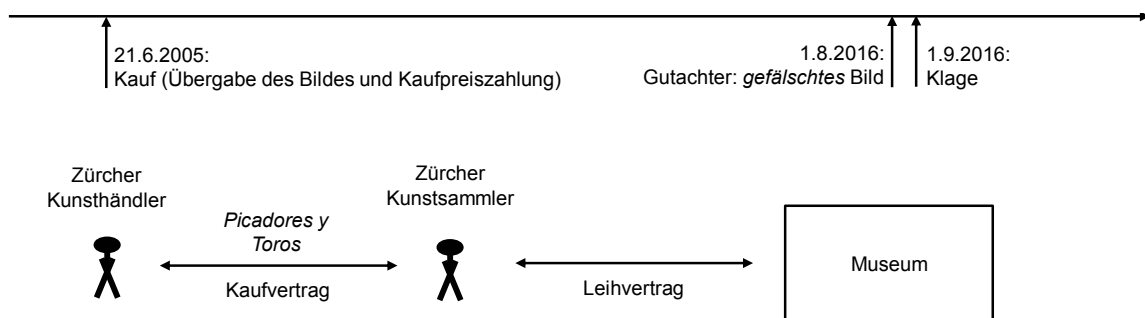
⁸ Kat. 121: *Le couple*, 1967.

⁹ Kat. 13: *Esquisse pour Les Demoiselles d'Avignon*, 1907.

¹⁰ Kat. 28: *Le poète*, 1912.

¹¹ Kat. 12: *Études pour Les deux frères*, 1906.

¹² Fallbeispiel in Anlehnung an den deutschen Rosenheim-Prozess im Jahr 2010.

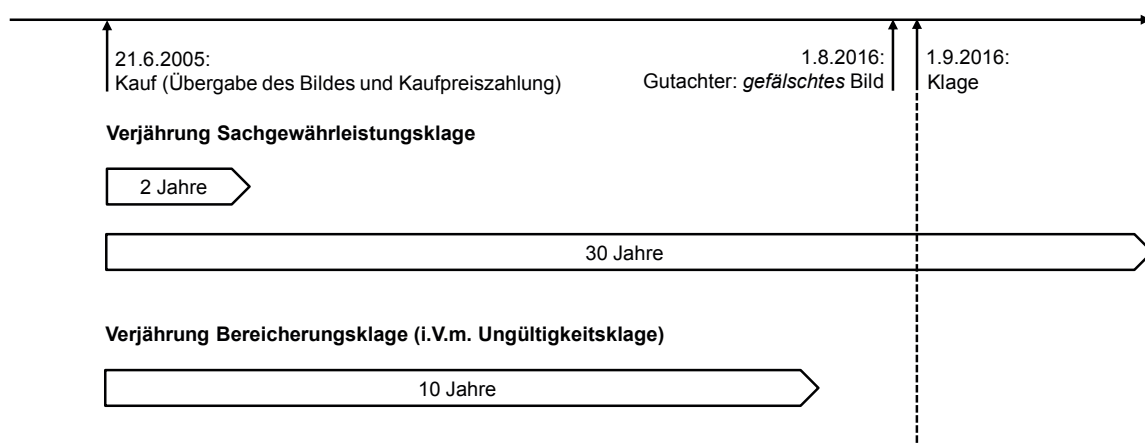


Es stellen sich die folgenden Fragen: Kann der Zürcher Kunstsammler den Kaufpreis vom Zürcher Kunsthändler zurückverlangen? Kann der Zürcher Kunstsammler die Vermögenssteuer vom Kantonalen Steueramt Zürich zurückverlangen?

3.2 Zivilrechtliche Überlegungen

Das Bundesgericht hat sich bisher in drei Leitentscheiden mit *gefälschten* Bildern auseinandersetzen müssen.¹³ Nach Auffassung des Bundesgerichts stehen dem Käufer eines *gefälschten* Bildes die *Sachgewährleistungsklage* (Art. 197 ff. OR) und die *Ungültigkeitsklage wegen Grundlagenirrtums* (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR) zur Verfügung.¹⁴

Mit der *Sachgewährleistungsklage*, die auf das römische Recht zurückgeht und im Rahmen der Marktgerichtsbarkeit entwickelt wurde, kann der Käufer auf Rückabwicklung des Kaufvertrages klagen.¹⁵ Das Problem der Sachgewährleistungsklage ist die *kurze* Verjährungsfrist.¹⁶ Die Sachgewährleistungsklage verjährt zwei Jahre nach Übergabe des gefälschten Bildes. Für Kulturgüter (Art. 2 Abs. 1 KGTG) gilt eine dreissigjährige Frist, die bei einem weiten Kulturverständnis auf die Picasso-Skizze *Picadores y Toros* anwendbar sein könnte.¹⁷



¹³ Bundesgericht, 11. November 1930, *Léopold Robert*, BGE 56 II 424; Bundesgericht, 16. Oktober 1956, *Vincent van Gogh*, BGE 82 II 411; Bundesgericht, 7. Juni 1988, *Pablo Picasso*, BGE 114 II 131.

¹⁴ Keine Nichterfüllungsklage (Art. 97 ff. OR) und keine Nichtigkeitsklage wegen anfänglicher Unmöglichkeit (Art. 20 Abs. 1 OR). Siehe *Honsell*, BSK-OR I, 2015, Vor Art. 197–201 N 9; *Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 534 ff.

¹⁵ Art. 205 und Art. 208 OR: vertragliches Rückabwicklungsverhältnis *ex nunc*: Rückerstattung des Kaufpreises samt Zins und Rückgabe des *gefälschten* Bildes. Siehe *Müller-Chen*, CHK-OR, 2016, Art. 208 N 3 ff.

¹⁶ Art. 210 Abs. 1 OR.

¹⁷ Art. 210 Abs. 3 OR: 1 Jahr nach Entdeckung der Fälschung bzw. 30 Jahre nach Vertragsabschluss. Strittig ist die Frage, ob Art. 210 Abs. 3 OR auch für Fälschungen gilt. Siehe *Beat Schönenberger*, Picasso Revisited? – Unechte Kunstwerke und das Kulturgütertransfergesetz, in: *Büchler/Müller-Chen* (Hrsg.), Private Law, national – global – comparative, Festschrift für Ingeborg Schwenzer zum 60. Geburtstag, Bern 2011, 1541 ff.; *Honsell*, BSK-OR I, 2015, Art. 210 N 4; *Müller-Chen*, CHK-OR, 2016, Art. 210 N 8. Siehe zum Kulturgütertransfergesetz vom 20. Juni 2003 *Müller-Chen/Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 302 ff.; *Raschèr/Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 313 ff. Siehe zum Begriff «Kulturgut» in Art. 2 Abs. 1 KGTG *Raschèr/Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 316.

Auch mit der *Ungültigkeitsklage wegen Grundlagenirrtums* kann der Käufer auf Rückabwicklung des Kaufvertrages klagen.¹⁸ Die Ungültigkeitsklage verjährt erst ein Jahr *nach* Entdeckung der Fälschung.¹⁹ Das Problem der Ungültigkeitsklage ist trotzdem die Verjährung. Die Rückforderung des Kaufpreises unterliegt der Bereicherungsklage (Art. 62 ff. OR).²⁰ Die Bereicherungsklage verjährt zehn Jahre nach Bezahlung des Kaufpreises.²¹

Zurück zu unserem Zürcher Kunstsammler und dem gefälschten Picasso *Picadores y Toros*: Der Zürcher Kunstsammler hat im Jahr 2016 umgehend nach Entdeckung der Fälschung gegen den Zürcher Kunsthändler geklagt. Die zweijährige Frist der Sachgewährleistungsklage war bereits abgelaufen. Auch die zehnjährige Frist der Bereicherungsklage war bereits abgelaufen. Es stehen dem Zürcher Kunstsammler somit nach Entdeckung der Fälschung keine der beiden Rechtsbehelfe mehr zur Verfügung, sich schadlos zu halten.

3.3 Steuerrechtliche Überlegungen

Der Zürcher Kunstsammler hat zehn Mal einen *wertlosen* Picasso als Vermögen versteuert. Das Rechtsmittel, das dem Zürcher Kunstsammler weiterhelfen könnte, ist die Revision (§ 155 ff. StG-ZH). Die Revision setzt eine *Überbesteuerung* voraus. Diese Voraussetzung ist erfüllt. Der Zürcher Kunstsammler hat auf dem wertlosen Picasso die Vermögenssteuer bezahlt, *und* es stehen ihm keine Rechtsbehelfe gegen den Zürcher Kunsthändler mehr zur Verfügung.

Ausserdem setzt die Revision eine erhebliche und neue Tatsache voraus, die im Zeitpunkt der Vermögenssteuer-Veranlagung bereits vorhanden war, aber erst nachträglich entdeckt worden ist. Ein Blick in die Kasuistik zeigt, dass diese dem Zürcher Kunstsammler nicht weiterhilft.²² Die Kasuistik betrifft rückabgewickelte Rechtsgeschäfte aufgrund Sachgewährleistung oder Ungültigkeit wegen Grundlagenirrtums. Solche Rechtsgeschäfte sind steuerlich nicht anzuerkennen. In unserem Fall geht es gerade nicht um ein *rückabgewickelter* Rechtsgeschäft. Ein Blick in die Doktrin zeigt ein mageres Bild: Nach der Weiterverfolgung von Zitatketten gelangt man in der alten Doktrin aus dem Jahr 1953 auf einen knappen Hinweis, wonach ein Gutachten über ein *gefälschtes* Bild eine erhebliche und neue Tatsache darstellt, die erst nachträglich entdeckt worden ist.²³

Der Zürcher Kunststammler muss dem Kantonalen Steueramt Zürich das Revisionsbegehren 90 Tage nach Entdeckung des Revisionsgrundes und spätestens 10 Jahre nach Mitteilung des Einschätzungsentscheids einreichen. Auch diese Voraussetzungen sind erfüllt.

Im Lichte der zivilrechtlichen Überlegungen, insbesondere weil dem Zürcher Kunstsammler keine Rechtsbehelfe gegen den Zürcher Kunsthändler mehr zur Verfügung stehen, gelange ich zur Auffassung, dass mittels einer Revision die bezahlten Vermögenssteuern vom Kantonalen Steueramt Zürich zurückverlangt werden können.

4. Der gestohlene Picasso

4.1 Femme se coiffant

Im Jahr 2005 kaufte der Zürcher Kunstsammler vom Zürcher Kunsthändler das Picasso-Gemälde *Femme se coiffant*.²⁴ Im Jahr 2016 wollte der Zürcher Kunstsammler das Gemälde als Deposita in einem Museum ausstellen lassen. Das Museum wollte eine Expertise und beauftragte einen Gutachter. Das Ergebnis des Gutachters: Das Gemälde wurde *gestohlen*! Das 1940 entstandene Ölgemälde *Femme se coiffant* zeigt Picassos Muse *Dora Maar*. Das Gemälde wurde einem New Yorker Kunstsammler gestohlen. Der Zürcher Kunstsammler klagte umgehend gegen den Zürcher Kunsthändler.

¹⁸ Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR: Ungültigkeit des Vertrages *ex tunc*. Siehe *Kut*, CHK-OR, 2016, Art. 23-24 N 25 ff. m.w.H.

¹⁹ Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 OR. Keine absolute Verjährungsfrist. Siehe *Kut*, CHK-OR, 2016, Art. 31 N 21.

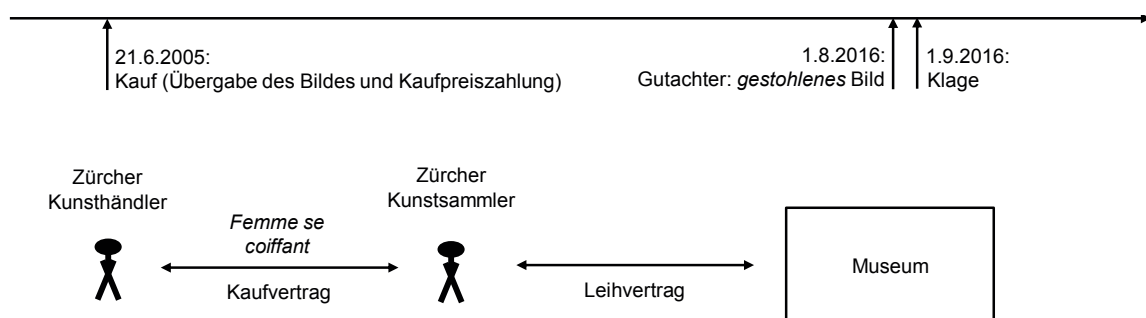
²⁰ Bundesgericht, 7. Juni 1988, *Pablo Picasso*, BGE 114 II 131, E. 3.

²¹ Art. 67 Abs. 1 OR.

²² Bundesgericht, 28. Februar 1986, ASA 56 (1987/88) 659, 667: Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen Willensmangel (Art. 23 ff. OR); Steuerrekurskommission Freiburg, 27. Januar 1989, StE 1991 B 97.11 Nr. 10: Kaufvertragliche Gewährleistungspflichten.

²³ *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2013, § 155 N 25; *Reimann/Zuppinger/Schärer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1969, § 108 N 27; *Arthur Graf*, Die Revision rechtskräftiger Steuerentscheide zugunsten des Steuerpflichtigen, Zürcher Dissertation, 1953, 80.

²⁴ Fallbeispiel in Anlehnung an das im Jahr 2016 in der Türkei beschlagnahmte Gemälde, das vermeintlich einem Kunstsammler in New York gestohlen und zunächst Picasso zugeschrieben worden war.



Es stellen sich die folgenden Fragen: Muss der Zürcher Kunstsammler den Picasso an den ursprünglichen Eigentümer und Besitzer zurückgeben? Gilt im Schweizer Privatrecht die Regel des römischen Rechts: «*Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*»²⁵ Muss der ursprüngliche Eigentümer und Besitzer den Kaufpreis ersetzen? Kann der Zürcher Kunstsammler die Vermögenssteuer vom Kantonalen Steueramt Zürich zurückverlangen?

4.2 Zivilrechtliche Überlegungen

Dem Käufer eines *gestohlenen* Bildes stehen alternativ die *Rechtsgewährleistungsklage* (Art. 192 ff. OR) und die *Ungültigkeitsklage wegen Grundlagenirrtums* (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR) zur Verfügung.²⁶

Mit der *Rechtsgewährleistungsklage*, die wiederum auf das römische Recht zurückgeht und im Rahmen der Marktgerichtsbarkeit entwickelt wurde, kann der Käufer im Fall der Entwehrung (wegen Geltendmachung des Eigentumsanspruchs durch den ursprünglichen Eigentümer und Besitzer) auf Rückabwicklung des Kaufvertrages klagen.²⁷ Die *Rechtsgewährleistungsklage* verjährt zehn Jahre nach Vertragsabschluss bzw. Übergabe des gestohlenen Bildes.²⁸ Für Kulturgüter (Art. 2 Abs. 1 KGTG) gilt wiederum eine dreissigjährige Frist, die bei einem weiten Kulturverständnis auf das Picasso-Gemälde *Femme se coiffant* anwendbar sein könnte.²⁹ Auch mit der *Ungültigkeitsklage wegen Grundlagenirrtums* kann der Käufer auf Rückabwicklung des Kaufvertrages klagen.³⁰ Die Bedeutung der *Rechtsgewährleistungsklage* und der *Ungültigkeitsklage wegen Grundlagenirrtums* ist in der Praxis nicht allzu gross. Die Regel des römischen Rechts «*Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*» gilt zwar grundsätzlich auch im Schweizer Privatrecht. Die römische Regel wird jedoch durch besondere *Erwerbsvorschriften* eingeschränkt (*derivativer gutgläubiger* Erwerb des Eigentums):³¹ Einschränkungen gelten beim Erwerb anvertrauter Sachen (Art. 933 ZGB), abhandengekommener Sachen (Art. 934 ZGB) und Geld- und Inhaberpapieren (Art. 935 ZGB).³² Beim Erwerb abhandengekommener Sachen wird der gutgläubige Erwerber zwar nicht sofort, aber nach Ablauf von fünf Jahren des Abhandenkommens Eigentümer. Der ursprüngliche Be-

²⁵ Im römischen Recht galt der Satz: Niemand kann mehr Recht auf einen anderen übertragen, als er selbst hat. D.50,17,54,pr (Ulpianus libro quadragesimo sexto ad edictum): «*Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*.» Diese Regel wurde im Interesse der Verkehrssicherheit durch das Institut der *Ersitzung* (*usucapio*) eingeschränkt. Siehe *Heinrich Honsell*, Römisches Recht, 7. A., Heidelberg 2010, 62 ff.

²⁶ Siehe *Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 537 ff.

²⁷ Art. 195 Abs. 1 Ziff. 1 OR: vertragliches Rückabwicklungsverhältnis *ex nunc*: Rückerstattung des Kaufpreises samt Zins und Rückgabe des *gestohlenen* Bildes. Siehe *Hrubesch-Millauer*, CHK-OR, 2016, Art. 195–196a N 1 ff.

²⁸ Es gilt die ordentliche zehnjährige Verjährungsfrist in Art. 127 OR. Siehe *Honsell*, BSK-OR I, 2015, Art. 193 N 11 m.w.H.

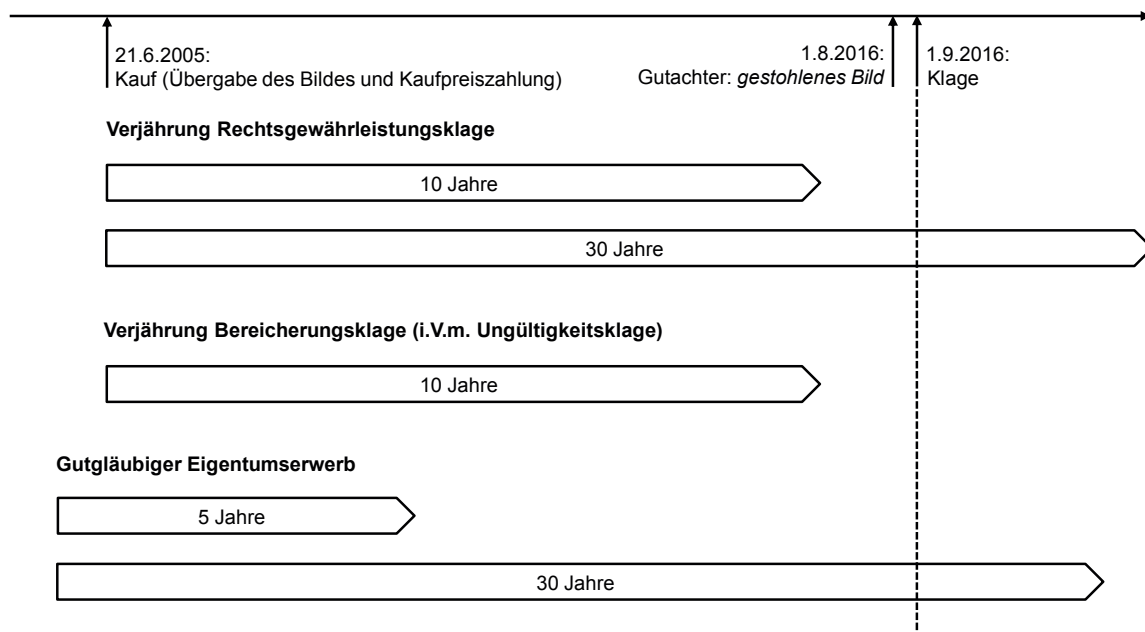
²⁹ Art. 196a OR: 1 Jahr nach Entdeckung des Diebstahls bzw. 30 Jahre nach Vertragsabschluss. Siehe *Hrubesch-Millauer*, CHK-OR, 2016, Art. 195–196a N 6. Siehe zum Begriff «*Kulturgut*» in Art. 2 Abs. 1 KGTG *Raschèr/Renold*, in: *Mosimann/Renold/Raschèr* (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 316.

³⁰ Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR: Ungültigkeit des Vertrages *ex tunc*.

³¹ Das römische Recht kannte – anders als das Schweizer Privatrecht (Art. 933–935 ZGB) keinen sofortigen gutgläubigen Erwerb vom Nichtberechtigten und keine *Ersitzung* abhandengekommener Sachen. Siehe *Heinrich Honsell*, Römisches Recht, 7. A., Heidelberg 2010, 62 ff.

³² Das Schweizer Privatrecht erlaubt den Erwerb vom *Nichtberechtigten* durch *derivativen* gutgläubigen Erwerb (Art. 933–935 ZGB) und *originär* in der Form der *Ersitzung* durch fünfjährigen gutgläubigen Besitz (Art. 728 Abs. 1 ZGB). Bei abhandengekommenen Sachen geht die besonderen Erwerbsvorschrift in Art. 934 ZGB als *lex specialis* der *Ersitzungsvorschrift* in Art. 728 Abs. 1 ZGB vor. Es ist zu beachten, dass die fünfjährige Frist des gutgläubigen Eigentumserwerbs in Art. 934 ZGB mit dem Abhandenkommen der Sache zu laufen beginnt, während die fünfjährige *Ersitzungsfrist* in Art. 728 Abs. 1 ZGB erst im Zeitpunkt des Beginns des gutgläubigen Besitzes zu laufen beginnt. Siehe *Hitz*, CHK-ZGB, 2016, Art. 714 N 14; Art. 728 N 2; *Arnet/Eitel*, CHK-ZGB, 2016, Art. 934 N 7. Die Besitzrechtsklage nach Art. 934 ZGB hat in der Praxis die Eigentumsklage (*Vindikation*) nach Art. 641 ZGB weitestgehend verdrängt. Siehe

sitzer der abhandengekommenen Sache kann während fünf Jahren die Sache vom Erwerber zurückverlangen (Besitzesrechtsklage).³³ Wurde die abhandengekommene Sache auf dem Markt oder von einem Händler gekauft, so kann der ursprüngliche Besitzer die abhandengekommene Sache nur gegen Bezahlung des vom Erwerber bezahlten Kaufpreises herausverlangen.³⁴ Für Kulturgüter (Art. 2 Abs. 1 KGTG) gilt wiederum eine dreissigjährige Frist, die auf das Picasso-Gemälde *Femme se coiffant* anwendbar sein könnte.³⁵



Zurück zu unserem Zürcher Kunstsammler und dem gestohlenen Picasso *Femme se coiffant*: Der Zürcher Kunstsammler hat umgehend nach Entdeckung des Diebstahls gegen den Zürcher Kunsthändler geklagt. Die zehnjährige Frist der Rechtsgewährleistungsklage war bereits abgelaufen. Auch die zehnjährige Frist der Bereicherungsklage war bereits abgelaufen. Der entscheidende Punkt ist jedoch: Das Bild wurde vor über fünf Jahren dem ursprünglichen Eigentümer und Besitzer gestohlen und das Bild wurde vom Zürcher Kunstsammler von einem Zürcher Kunsthändler gekauft, weshalb von einem *gutgläubigen* Erwerb ausgegangen werden kann.³⁶ Der Zürcher Kunstsammler ist somit nach Ablauf von fünf Jahren des Abhandenkommens Eigentümer des gestohlenen Bildes geworden. Der ursprüngliche Besitzer, d.h. der New Yorker Kunstsammler, kann nichts mehr gegen den Zürcher Kunstsammler unternehmen.

Ein *rechtsvergleichender* Blick überrascht: Die römische Regel gilt grundsätzlich in den Ländern des *common law*, jedoch nicht in allen kontinentaleuropäischen Ländern. Diese Erfahrung musste auch der englische Sammler William Winkworth im Jahr 1977 machen.³⁷ Der italienische Marchese Dottore Paolo dal Pozzo D'Annone kaufte in Italien japanische Holzschnitte, ohne zu wissen, dass diese William Winkworth gestohlen worden waren. Marchese Dottore Paolo dal Pozzo D'Annone verkaufte später die Holzschnitte bei Christie's in London. William Winkworth hatte Pech und konnte den Verkauf nicht verhindern. Marchese Dottore Paolo dal Pozzo D'Annone hatte Glück: Er war nach italienischem Recht Eigentümer geworden.

Ernst, BSK-ZGB, 2015, Art. 934 N 3, N 15; Marc Weber, Gutgläubiger Erwerb von Kunstwerken in der Schweiz, Kunst und Recht (2012) 98 ff.

³³ Art. 934 Abs. 1 ZGB.

³⁴ Art. 934 Abs. 2 ZGB.

³⁵ Art. 934 Abs. 1^{bis} ZGB: 1 Jahr nach Kenntnis, wo und bei wem sich das gestohlene Bild befindet, bzw. 30 Jahre nach dem Diebstahl. Siehe Arnet/Eitel, CHK-ZGB, 2016, Art. 934 N 9. Siehe zum Begriff «Kulturgut» in Art. 2 Abs. 1 KGTG Raschèr/Renold, in: Mosimann/Renold/Raschèr (Hrsg.), Kultur Kunst Recht: schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, 316.

³⁶ Siehe Marc Weber, Internationale Aspekte des gutgläubigen Erwerbs gestohlener Kulturgüter, in: Weller/Kemle/Dreier (Hrsg.), Raub – Beute – Diebstahl, Tagungsband des Sechsten Heidelberger Kunstrechtstags am 28. und 29. September 2012, Baden-Baden 2013, 45 ff.

³⁷ *Winkworth v Christie, Manson & Woods Ltd.*, [1980], 1 All E.R. 1121 (Ch. D.) = [1980] 2 W.L.R. 937. Siehe auch Beat Schönenberger, Gutgläubiger Erwerb gestohlener Kunstwerke? – Ein rechtsvergleichender Überblick, in: AXA Art Versicherung AG/LGT Bank (Schweiz) AG (Hrsg.), Kunst & Recht: Schwerpunktthemen für den Kunstsammler, Zürich/Basel 2007, 43 ff.

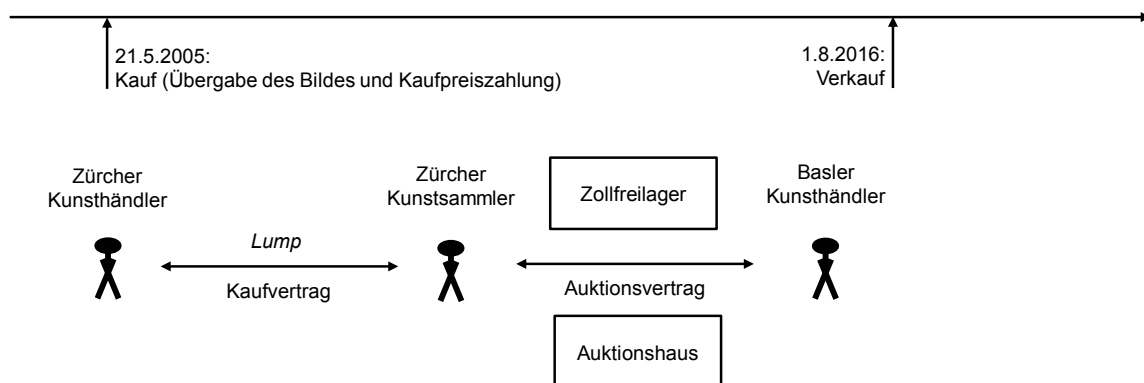
4.3 Steuerrechtliche Überlegungen

Der Zürcher Kunstsammler hat zehn Mal einen gestohlenen, aber *nicht wertlosen* Picasso als Vermögen versteuert. Der Zürcher Kunstsammler ist Eigentümer des Bildes geworden, *und* der ursprüngliche Eigentümer kann nichts mehr gegen den Zürcher Kunstsammler unternehmen. Eine Überbesteuerung ist nicht ersichtlich. Im Lichte der zivilrechtlichen Überlegungen, insbesondere weil der New Yorker Kunstsammler nichts mehr gegen den Zürcher Kunstsammler unternehmen kann, besteht m.E. kein Grund für eine Revision.

5. Der echte Picasso

5.1 Lump

Im Jahr 2005 kaufte der Zürcher Kunstsammler vom Zürcher Kunsthändler den Picasso-Teller *Lump*. Lump – auch Lumpi oder Lumpito genannt – war der Hund von Pablo Picasso.³⁸ Lump gilt als eines der bedeutendsten Tiermodelle der Kunstgeschichte. Der Dackel befand sich ursprünglich im Besitz des Fotografen *David Douglas Duncan*. Im Jahr 1957 besuchte der Fotograf zusammen mit seinem Hund seinen Freund *Pablo* bei Cannes. Lump entschied sich spontan, bei *Pablo Picasso* zu bleiben. Am Tag, als sie sich begegneten, porträtierte *Pablo Picasso* seinen neuen Mitbewohner auf einem Teller und verewigte später seinen Hund in einer Serie von 45 Gemälden. Der Zürcher Kunstsammler hängt den Picasso-Teller *Lump* an seiner Küchenwand auf und deklarierte in den Folgejahren den Teller *nicht* in der Steuererklärung. Im Jahr 2016 verkaufte der Zürcher Kunstsammler den Teller über ein Auktionshaus an einen Basler Kunsthändler. Vor dem Verkauf überführte der Zürcher Kunstsammler den Teller in ein Zollfreilager.



Es stellten sich die folgenden Fragen: Musste der Zürcher Kunstsammler den Picasso-Teller als Vermögen versteuern? Kann das Kantonale Steueramt Zürich vom Zürcher Kunstsammler eine Nach- und Strafsteuer erheben? Muss der Zürcher Kunstsammler den Kapitalgewinn als Einkommen versteuern? Muss der Zürcher Kunstsammler den Veräußerungserlös mit der Mehrwertsteuer versteuern?

5.2 Steuerrechtliche Überlegungen

5.2.1 Steuerfreier Hausrat vs. steuerbare Kunstsammlung

Das Zürcher Verwaltungsgericht hat sich im Zusammenhang mit Kunstgegenständen mehrmals mit der Abgrenzung von *steuerbaren* Kunstsammlungen und *steuerfreiem* Hausrat auseinandersetzen müssen.³⁹ Die Abgrenzung wurde lange Zeit unter Berücksichtigung der persönlichen finanziellen Verhältnisse sowie der Grösse und der Ausstattung der Wohnung oder des Hauses vorgenommen.⁴⁰

³⁸ Siehe *David Douglas Duncan, Picasso & Lump, Zürich 2006*.

³⁹ Wegleitung des Kantonalen Steueramtes Zürich zur Steuererklärung 2015, 27: Kein Hausrat sind Gemälde- und andere Sammlungen, Kunst- und Schmuckgegenstände etc.

⁴⁰ Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 26. Oktober 1979, RB 1979 Nr. 39: Pelzmäntel, Bilder und Schmuck waren unter Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse und des Lebensstils Hausrat; Steuerrekurskommission des Kantons Zürich, 30. Januar 1996, StE 1997 B 52.1 Nr. 3: Wert von 1993 Bildern überstieg das übliche Mass; Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 6. Juni 2012, SB.2011.00155: Wert von 150 Bildern überstieg das übliche Mass.

Im Jahr 2012 hat das Zürcher Verwaltungsgericht im *Giacometti*-Entscheid die bisherigen Abgrenzungskriterien über den Haufen geworfen und damit für landesweite Verwirrung gesorgt:⁴¹ Es hat festgehalten, ein Bild, dessen Wert *das übliche Mass* übersteige, gehöre zum steuerbaren Vermögen. Das Verwaltungsgericht hat auch gleich eine absolute Betragsgrenze in die Welt gesetzt: Ein Bild mit einem Wert von über CHF 150 000 gehöre immer zum steuerbaren Vermögen.

Der Zürcher Kunstsammler hat zehn Mal den wertvollen Picasso-Teller nicht als Vermögen versteuert. Das Rechtsmittel, das dem Kantonalen Steueramt Zürich weiterhelfen könnte, ist die Nachsteuer (§ 160 ff. StG-ZH). Das Kantonale Steueramt Zürich muss gegen den Zürcher Kunstsammler das Nachsteuerverfahren spätestens 10 Jahre nach Ablauf der entsprechenden Steuerperiode einleiten.

Die Nachsteuer setzt eine *Unterbesteuerung* voraus. Diese Voraussetzung ist erfüllt. Der Kunstsammler hat auf den wertvollen Picasso-Teller keine Vermögenssteuer bezahlt. Ausserdem setzt die Nachsteuer eine erhebliche und neue Tatsache voraus, die im Zeitpunkt der Vermögenssteuerveranlagungen bereits vorhanden war, aber erst nachträglich entdeckt worden ist. Auch diese Voraussetzung ist erfüllt: Das Kantonale Steueramt Zürich hat erst anlässlich der Auktion von *Lump* erfahren.

Im Lichte des Sachverhalts, wonach der Picasso-Teller Teil der Kunstsammlung des Zürcher Kunstsammlers war, liegt es nahe, dass das Kantonale Steueramt Zürich mittels einer Nachsteuer die nicht bezahlten Vermögenssteuern (nebst einer Busse wegen Steuerhinterziehung) vom Zürcher Kunstsammler nacherheben kann.⁴²

5.2.2 Steuerfreier Kapitalgewinn vs. steuerbarer Kapitalgewinn

Das Bundesgericht und das Zürcher Verwaltungsgericht haben sich im Zusammenhang mit Kunstgegenständen mehrmals mit der Abgrenzung von *steuerbarem* und *steuerfreiem* Kapitalgewinn auseinandersetzen müssen.⁴³ Ein Blick in die Kasuistik zeigt, dass ein *einmaliges* Gelegenheitsgeschäft steuerfrei ist.⁴⁴ Ein Risiko ist jedoch der Verkauf über eine *Auktion*.⁴⁵ Der Fiskus könnte ein systematisches und planmässiges Vorgehen geltend machen. Angenommen, der Zürcher Kunsthändler hat während der letzten Jahre *keine* Kunstgegenstände verkauft, so liegt es nahe, dass der Verkauf von *Lump* kein gewerbsmässiges Vorgehen darstellt, selbst wenn der Teller über eine Auktion verkauft wurde.

5.2.3 Steuerfreie Lieferung vs. steuerbare Lieferung

Das Bundesgericht hat sich im Zusammenhang mit Kunstgegenständen soweit ersichtlich erst einmal mit der Abgrenzung von unternehmerischen Lieferungen und nicht unternehmerischen Lieferungen auseinandersetzen müssen.⁴⁶ Ein Risiko ist wiederum der Verkauf über eine *Auktion*. Ein Blick in die Kasuistik zeigt ausserdem, dass ein *einmaliges* Gelegenheitsgeschäft steuerfrei ist.

⁴¹ Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 9. Mai 2012, *Giovanni Giacometti*, SR.2011.00019.

⁴² Die Vorschrift, wonach das Kantonale Steueramt Zürich keine Nachsteuer erheben kann, wenn die steuerpflichtige Person in der Steuererklärung das Vermögen vollständig und genau angegeben hat, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (§ 160 Abs. 2 StG-ZH), ist nicht anwendbar, da der Zürcher Kunstsammler das Gemälde in den Steuererklärungen nicht deklarierte.

⁴³ Bundesgericht, 29. Juli 2011, *Giacometti-Skulptur*, 2C.766/2010 und 2C.767/2010: sinngemässe Anwendung der Abgrenzungskriterien des gewerbsmässigen Wertschriften- bzw. Liegenschaftenhändlers (planmässiges und gewinnstrebendes Vorgehen; Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit; Einsatz spezieller Fachkenntnisse).

⁴⁴ Bundesgericht, 29. Juli 2011, *Giacometti-Skulptur*, 2C.766/2010 und 2C.767/2010: sieben Verkäufe in dreizehn Jahren und der Einsatz spezieller Fachkenntnisse wurden nicht als gewerbsmässig erkannt.

⁴⁵ Bundesgericht, 17. September 2002, *Weinsammler*, 2A.66/2002: Der Verkauf von 5000 Weinflaschen über eine Auktion wurde als gewerbsmässig erkannt; Bundesgericht, 19. Mai 2005, 2C.708/2007: Der Verkauf von Antiquitäten über eine Auktion, der Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse und die Anzahl Verkäufe wurden als gewerbsmässig erkannt.

⁴⁶ Bundesgericht, 13. April 2001, 2C.399/2011: Verkauf von 38 Kunstgegenständen über eine Auktion wurde mit Verweis auf die *Wellcome-Praxis* des EuGH als mehrwertsteuerpflichtige Lieferungen erkannt.

Unser Zürcher Kunstsammler überführte *Lump* vor dem Verkauf in ein Zollfreilager.⁴⁷ Lieferungen aus einem Zollfreilager sind von der Mehrwertsteuer befreit.⁴⁸ Die Lieferung von *Lump* an den Basler Kunsthändler unterliegt somit nicht der Mehrwertsteuer.⁴⁹

6. Schlussbemerkungen

Zurück an den Anfang zum Basler Picasso-Jahr 1967: Gegen den Kredit zum Kauf der beiden Picassos *Les deux frères* und *Arlequin assis* wurde das Referendum ergriffen. Das *Pro-Lager* sagte: «*all you need is Pablo*», und es hatte recht. Die *Investition in Kunst* hatte sich gelohnt: Aus *zwei* gekauften Picassos wurden *acht* Picassos – *echte* Picassos.

⁴⁷ Offenes Zolllager (Art. 53 Abs. 3 ZG) und Zollfreilager (Art. 62 Abs. 2 ZG): Lagerung von zur Ausfuhr veranlagten Waren.

⁴⁸ Befreiung von der Inlandsteuer (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 und Ziff. 3 und Abs. 3 MWSTG): Lieferung von Gegenständen aus einem offenen Zolllager (Zollagerverfahren nach Art. 50–57 ZG) oder einem Zollfreilager (Art. 62–66 ZG) (d.h. Gegenstände unter «Zollüberwachung»). Keine Änderung der Vorschriften über die Lagerung von zur Ausfuhr veranlagten Waren im Rahmen des Bundesgesetzes vom 18. März 2016 über die Revision des Zollgesetzes (d.h. weiterhin unter «Zollüberwachung» und somit von der Inlandsteuer befreit).

⁴⁹ Mit der Änderung vom 18. November 2015 der Zollverordnung vom 1. November 2006 gelten ab dem 1. Januar 2016 maximale *Ausfuhrfristen* von 2 Jahren. Art. 157 und Art. 179 ZV. Änderung vom 18. November 2015 der Art. 157 und Art. 179 ZV (in Kraft seit 1.1.2016): Maximale Ausfuhrfristen (nicht der Einfuhrfristen) von 2 Jahren.