

## Vermögenssteuerliche Behandlung von Kunstgegen- ständen im Schweizer Steuerrecht



Thomas Zellweger  
Rechtsanwalt, MLaw UZH  
FRORIEP Legal AG, Zürich

Thomas Zellweger

### 1. Einführung

Ein Albert Anker über dem Arbeitsplatz, eine Giacometti-Skizze im Wohnzimmer oder eine Plastik von Salvador Dalí im Eingangsbereich sind keine typischen Einrichtungsgegenstände. Dennoch besitzen viele Privatpersonen die eine oder andere wertvolle Antiquität oder einen wertvollen Kunstgegenstand. Doch wann stellt der Biedermeierschrank ein Steuerrisiko dar? Immer wieder gibt die Frage, ob Vermögenswerte wie exklusive Bilder, antike Möbel oder wertvoller Schmuck, dem steuerfreien Hausrat zuzuordnen sind oder der Vermögenssteuer unterliegen, Anlass zu Diskussionen.

*Die Zuordnungsfrage* tritt oft erst dann auf, wenn das deklarierte Vermögen im Vergleich zum Vorjahr aufgrund einer Veräusserung erheblich steigt und die Steuerbehörde zur Klärung der Vermögensentwicklung Nachfragen stellt.

Bei der Klärung dieser Fragen ist der Besonderheit von Kunstgegenständen Rechnung zu tragen: Kunstgegenstände können steuerfreies Wohnungsmobilien oder steuerbare Kapitalanlage sein. Da wertvolle Kunstgegenstände in der Regel Einzelwerke sind, die nicht sofort veräussert werden können, ist die Bestimmung des Verkehrswerts schwierig. Eine zuverlässige Bewertungsmethode existiert nicht. Ferner unterliegen Kunstgegenstände starken Wertschwankungen und werfen, im Unterschied zu Wertschriften oder Liegenschaften, keine laufenden Vermögenserträge ab. Die jährlich anfallende Vermögenssteuer muss in der Regel mit anderen Einkünften finanziert werden.

Entsprechend dieser Fragen sind die nachfolgenden Ausführungen gegliedert: Die zweite Ziffer behandelt die Abgrenzung zwischen steuerfreiem Hausrat und steuerbarer Kapitalan-

lage und die dritte Ziffer zeigt Fallstricke im Zusammenhang mit Kunstgegenständen im Nachlass auf.

Da die Vermögenssteuer eine kantonale Steuer ist, bestehen hinsichtlich der Vermögensbesteuerung Unterschiede. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich hauptsächlich auf die Praxen der Kantone Zug, Luzern, Schwyz und Zürich.

## 2. Vermögensbesteuerung

### 2.1. Steuerfreier Hausrat vs. steuerbare Kapitalanlage

#### 2.1.1. Indizien zur Abgrenzung

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen. Der Hausrat und die persönlichen Gebrauchsgegenstände werden nicht besteuert.<sup>1</sup> Nach der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts im *Giacometti-Entscheid* im Jahr 2012 wird der Hausrat wie folgt definiert: «Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört, also Gebrauchsgegenstände des Alltags wie Möbel, Teppiche, Bilder, Kücheneinrichtung. Zum Hausrat zu rechnen sind auch die persönlichen Effekten des Steuerpflichtigen und seiner Hausangehörigen wie Kleider, Uhren, Schmuck. Gewisse Gegenstände – wie Bilder oder Schmuck – können

sowohl steuerfreier Hausrat als auch steuerbare Kapitalanlage sein.»<sup>2</sup> Es geht folglich um die Zuordnungsfrage, ob ein Kunstgegenstand als steuerfreier Hausrat oder als steuerbares Vermögen qualifiziert.

Der Grund für die Befreiung des Hausrats von der Vermögenssteuer ist erhebungswirtschaftlicher Natur. Die Schwierigkeiten, im *Massengeschäft* der Steuerveranlagung Gegenstände des persönlichen Bedarfs zu identifizieren sowie angemessen zu bewerten, rechtfertigen die Steuerbefreiung von Hausrat, welcher in den meisten Fällen nur einen geringen Wert aufweist.<sup>3</sup>

Für die Abgrenzung ist entscheidend, ob diese Vermögensgegenstände in erster Linie dem persönlichen Gebrauch dienen oder der Kapitalanlagecharakter vorherrscht. Dabei ist auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen, insbesondere auf die Zweckbestimmung der Gegenstände, die konkrete Verwendungsart, die finanziellen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person oder die Ausstattung des Hauses.<sup>4</sup> Die Zuordnung hängt somit ab von den konkreten Einkommens- und Vermögensverhältnissen, dem Lebensstil der steuerpflichtigen Person, der tatsächlichen Nutzung, der Zweckbestimmung und der Tatsache, dass ein Kunstgegenstand separat versichert ist. Mit Zunahme des Ver-

mögens sollte deshalb grundsätzlich eine grosszügigere Ausstattung des Hauses mit Kunstgegenständen zugestanden werden.<sup>5</sup>

### 2.1.2. *Giacometti-Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts*

In Abweichung vom herkömmlichen Indizienkatalog qualifizierte das Zürcher Verwaltungsgericht, ungeachtet der konkreten Nutzung und der finanziellen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, im viel diskutierten Giacometti-Entscheid ein Bild im Wert von CHF 150000.– als steuerbares Vermögen. Dieser *«Wert sprengt das allgemein Übliche, das einem Vermögenswert zukommt, der zur normalen Einrichtung einer Wohnung gehört»*.<sup>6</sup> Der Wert des Bildes sowie die Tatsache, dass das Bild separat und

nicht im Rahmen der gewöhnlichen Hausratversicherung versichert war, deuten nach Auffassung des Gerichts darauf hin, dass der Kapitalanlagecharakter vorherrsche. Das Gericht berücksichtigte ausserdem: *«Hinzu kommt, dass sich Kunstgegenstände gut als Kapitalanlage eignen, indem sie wertbeständig sind bzw. nicht selten im Wert steigen [...]»*. Dies beispielsweise im Unterschied zu Kleidungsstücken, die – mangels Eignung als Kapitalanlage – im Regelfall dem Hausrat zuzurechnen sind.<sup>7</sup> Die konkrete Nutzung – die Steuerpflichtige hatte das Bild in ihrer Küche aufgehängt – war für das Gericht aufgrund des Wertes nicht von Bedeutung. Im Lichte dieser Rechtsprechung können bei entsprechender Ausstattung des Hausrats somit auch einzelne, im



Haushalt verwendete Kunstgegenstände als steuerbare Kapitalanlage qualifizieren, wenn der Schwellenwert von CHF 150 000.– überschritten wird. Eine eigentliche Sammlung ist nach dem Schwellenwert-Kriterium nicht erforderlich.<sup>8</sup> Bei der Zuordnung sollte jedoch nach der hier vertretenen Auffassung unter Berücksichtigung der Auslegung des Begriffs «Hausrat», welche die *persönlichen Lebens- und Wohnumstände* der steuerpflichtigen Person berücksichtigt, nicht einfach darauf abgestellt werden, ob der Wert des Kunstgegenstands «*das allgemein Übliche*» übersteigt. Vielmehr sind neben der Eignung des Gegenstandes, überhaupt Objekt der Kapitalanlage zu sein, die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, namentlich die konkrete Zweckbestimmung und Verwendungsart, die finanziellen Verhältnisse sowie die übrige Ausstattung der Wohnung.<sup>9</sup>

### 2.1.3. Vermögenswerte in Banktresoren und Zollfreilagern

Vermögenswerte, die nicht zum Hausrat gehören, sind in der Steuererklärung als «übrige Vermögenswerte» zu deklarieren. Als übrige Vermögenswerte gelten auch in Banktresoren oder in- und ausländischen Zollfreilagern gelagerte Kunstgegenstände und Kunstsammlungen. Diese Gegenstände befinden sich *nicht im*

*Haus* und können folglich auch nicht zum «Hausrat» gezählt werden.<sup>10</sup>

Ein Sonderfall stellen natürliche Personen dar, die nach Aufwand besteuert werden. In diesem System, auch bezeichnet als Pauschalbesteuerung, beschränkt sich die Deklarationspflicht auf in der Schweiz liegende Vermögenswerte.<sup>11</sup>

## 2.2. Bewertung und Deklaration von Kunstgegenständen

### 2.2.1. Bewertung

Nach kantonalem Recht sind grundsätzlich alle Vermögenswerte zum Verkehrswert zu bewerten, wobei auch der Ertragswert berücksichtigt werden kann.<sup>12</sup> Nach welchen Regeln der Verkehrswert bestimmt wird, ist den gesetzlichen Grundlagen nicht zu entnehmen. Den Kantonen verbleibt sowohl bei der Wahl der anzuwendenden Methode als auch in der Frage, ob und in welchem Mass der Ertragswert in die Bewertung einbezogen werden soll, ein Regelungsspielraum.<sup>13</sup> Die Bewertung ist nach objektiv-technischen Grundsätzen vorzunehmen. Eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise, die davon ausgeht, welchen Wert ein Vermögensrecht für die betreffende steuerpflichtige Person aufgrund seiner individuellen Umstände hat, ist nicht massgeblich.<sup>14</sup>

Da der Verkehrswert bei Kunstgegenständen mangels Vorliegen eines zu Vergleichszwecken dienlichen Marktes, in der Praxis nur schwer ermittelbar ist, stellen viele Kantone auf den Versicherungswert ab.<sup>15</sup> Um der Bewertungsunsicherheit und der eingeschränkten Übertragbarkeit von Kunstgegenständen Rechnung zu tragen, gewähren gewisse Kantone zudem einen Einschlag vom Versicherungswert von bis zu 50%.<sup>16</sup> Ist ein Vermögenswert nicht versichert, wird hilfsweise auch auf den Anschaffungswert abgestellt.

### 2.2.2. Deklarationspflichten

Da der ursprüngliche Anschaffungswert häufig nicht mehr dem aktuellen Verkehrswert entspricht, empfiehlt es sich, insbesondere mit Blick auf die Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts, den bisher deklarierten Wert eines Kunstgegenstandes regelmässig zu überprüfen. Der Nachweis eines tieferen Verkehrswerts steht der steuerpflichtigen Person jederzeit offen. Im Rahmen der Verkehrswertbewertung ist die steuerpflichtige Person jedoch gehalten, erkennbare objektive Wertsteigerungen durch Anpassung der Steuerwerte in der Steuererklärung zu deklarieren. Andernfalls könnte sich die steuerpflichtige Person einer Verfahrenspflichtverletzung oder gar der Hinterziehung von Ver-

mögenssteuern strafbar machen.<sup>17</sup> In objektiver Hinsicht ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben, wenn die steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht nicht gehörig erfüllt und es zu einem Steuerausfall kommt.<sup>18</sup>

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen ungewisse Sachverhaltselemente, bspw. der deklarierte Wert eines Vermögensobjektes, nicht einfach verschwiegen werden, sondern es ist in geeigneter Form auf die Unsicherheit hinzuweisen.<sup>19</sup>

Hat die Steuerbehörde eine ausreichend deklarierte Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war. Eine vollständige Deklaration beinhaltet deshalb stets auch eine korrekte und ausreichende Angabe der Bewertungsgrundlage.<sup>20</sup>

### 2.2.3. Vermögenssteuerbremse

Da mit Kunstgegenständen, im Unterschied zu Wertschriften, in der Regel keine laufenden Vermögenserträge erzielt werden und der Anlagehorizont langfristig ist, kann es sein, dass ertragsschwache Vermögensanlagen durch die Vermögenssteuer übermässig belastet werden. In gewissen Vermögenskonstellationen hat die steuerpflichtige Person somit mehr Steuern zu entrichten, als sie Einkommen erzielt.

Wo die Grenze zwischen der Verletzung der Eigentumsgarantie in der Form der konfiskatorischen Besteuerung und der noch zulässigen Besteuerung liegt, wurde durch das Bundesgericht noch nicht definiert.<sup>21</sup> Zur Vermeidung der konfiskatorischen Besteuerung von Vermögenswerten sehen verschiedene Kantone die sog. *Vermögenssteuerbremse* vor. Im Kanton Aargau beispielsweise werden die geschuldeten kantonalen Steuern auf 70% des Reineinkommens herabgesetzt, höchstens jedoch auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuer.<sup>22</sup>

Die Höchstbelastung liegt im Kanton Aargau somit bei 70% des steuerbaren Reineinkommens, es ist jedoch im Minimum 50% der Vermögenssteuer geschuldet. Die Kantone Basel-Stadt, Bern und Luzern sehen ähnliche Regelungen vor.<sup>23</sup> Mit diesen *Härteparagrafen* werden Steuerveranlagungen verhindert, welche krass im Widerspruch zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen.<sup>24</sup>

### 3. Kunst im Nachlass

#### 3.1. Inventarpflicht

Befinden sich Kunstgegenstände im Nachlass, sind diese für die Zwecke der Erbschaftssteuer und in der Steuererklärung des Erblassers per

Todestag von den Erben oder dem Willensvollstrecker zu bewerten und zu deklarieren. Dabei ist zu beachten, dass die Pflicht zur Inventarisierung für die Zwecke der Erbschaftssteuer weiter gehen kann als die Deklarationspflicht in der Steuererklärung. Die kantonalen Praxen sind diesbezüglich unterschiedlich. Im Kanton Zürich sind im Erbschaftssteuerinventar sämtliche Vermögenswerte aufzuführen, deren Gesamtwert CHF 10000.– übersteigen und nicht bereits in der Steuererklärung per Todestag als steuerbares Vermögen deklariert wurden.<sup>25</sup>

Der Kanton Aargau wiederum kennt bei der Inventarisierung für die Zwecke der Erbschaftssteuer keine Wertgrenze, weshalb auch der in der Steuererklärung per Todestag nicht deklarierte, steuerfreie Hausrat zu bewerten und im Erbschaftssteuerinventar zu deklarieren ist.<sup>26</sup>

In den Kantonen Bern und Zug entspricht das Erbschaftssteuerinventar inhaltlich weitgehend dem in der Steuererklärung per Todestag deklarierten, steuerbaren Vermögen. Von der Deklaration des Hausrats und der persönlichen Gebrauchsgegenstände kann folglich abgesehen werden.<sup>27</sup>

Bei unklaren Vermögensverhältnissen kann zur Minimierung des Zeitdrucks eine Erstreckung der Einreichfristen

des Erbschaftssteuerinventars bzw. der Steuererklärung per Todestag beantragt werden. Eine Fristenstreckung verschafft den Beteiligten die notwendige Zeit zur Beschaffung der erforderlichen Unterlagen sowie Bewertung der Vermögenswerte.

### *3.2. Kategorisierung und Dokumentation*

Im Todesfall müssen die Erben und der Willensvollstrecker oft unter Zeitdruck beurteilen, ob und zu welchen Werten Kunstgegenstände des Erblassers im Erbschaftssteuerinventar und in der Steuererklärung per Todestag zu deklarieren sind. Bei Kunstgegenständen wirft die Schätzung des Verkehrswerts für das Erbschaftssteuerinventar dieselben Probleme auf wie bei der Vermögenssteuer. Soweit die vom Erblasser erstellte Bewertung plausibel erscheint, dient typischerweise diese als Ausgangspunkt der Deklaration.

Oft lassen die Steuerbehörden bei Erbgängen Gutachten erstellen.<sup>28</sup> Zur Vereinfachung der Nachlassabwicklung ist eine adäquate lebzeitige Aufbereitung des Kunstbestandes durch den Erblasser zu empfehlen. Im besten Fall umfasst diese, nebst einer Kategorisierung und Dokumentation, auch eine sachgerechte Bewertung für Steuer-, Versicherungs- und Erbteilungs-zwecke.

### *3.3. Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen*

Erscheint eine Unterbesteuerung eines Kunstgegenstandes aufgrund ungenügender Deklaration in den seinerzeitigen Steuererklärungen des Erblassers als möglich, ist eine Nachbesteuerung durch die Erben im Rahmen der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen zu prüfen.<sup>29</sup> Das Verfahren zur vereinfachten Nachbesteuerung von Erben kann von jedem Erben einzeln eingeleitet werden. Auch der Willensvollstrecker oder der Erbschaftsverwalter kann um eine vereinfachte Nachbesteuerung ersuchen.

## **4. Schlussbemerkung**

Wer über Kunstgegenstände verfügt, sollte insbesondere im Vorfeld einer Veräußerung prüfen, ob die bisherige Deklaration in der Steuererklärung sachgerecht war. Empfehlenswert sind eine adäquate und vollständige Katalogisierung der Kunstgegenstände sowie die periodische Überprüfung der Bewertungen. Damit kann eine sachgerechte Besteuerung sichergestellt und der Kunstbestand im Hinblick auf eine spätere Erbteilung aufbereitet werden.

<sup>1</sup> Art. 13 Abs. 4 StHG.

<sup>2</sup> Zürcher Verwaltungsgericht, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 2.1.

<sup>3</sup> Reich Markus, Steuerrecht, 2. A., 2012, S. 359.

<sup>4</sup> Zürcher Verwaltungsgericht, 26. Oktober 1979, RB 1979 Nr. 39.

<sup>5</sup> Jung Marcel R., Der Kunstsammler im Schweizer Steuergefüge, in: Mosimann/Schönenberger, Schriftenreihe Kultur & Recht 3, Kunst & Recht 2012 / Art & Law 2012, S. 21; vgl. auch Reich Markus, Steuerrecht, 2. A., 2012, S. 359.

<sup>6</sup> Zürcher Verwaltungsgericht, 9. Mai 2012, SR.2011.00019, E. 2.2.

<sup>7</sup> Zürcher Verwaltungsgericht, 26. Oktober 1979, RB 1979 Nr. 39, betreffend Pelzmäntel.

<sup>8</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 38 N 18.

<sup>9</sup> Reich Markus, Steuerrecht, 2. A., 2012, S. 360.

<sup>10</sup> Oberson / Maraia, Der Fiskus und die Kunst, in: Mosimann/Renold/Raschèr, Kultur Kunst Recht – Schweizerisches und internationales Recht, Basel 2009, N 97; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 39 N 19.

<sup>11</sup> Art. 6 Abs. 6 lit. b StHG.

<sup>12</sup> Art. 14 Abs. 1 StHG; Wegleitung 2017 des Kantons Zug zur Steuererklärung natürlicher Personen, S. 44.

<sup>13</sup> Bundesgericht, 10. Juli 2002, BGE 128 I 240, E. 3.1.1.

<sup>14</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 39 N 6.

<sup>15</sup> Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG – Vermögenssteuer, § 44 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 39 N 30; Wegleitung des Kantons Basel-Stadt zur Steuererklärung 2017 (Bemessungsjahr 2017, Rz. 835; Wegleitung des Kantons Basel-Landschaft zur Steuererklärung 2017 (Bemessungsjahr 2017), Rz. 825; TaxInfo des Kantons Bern, Bewertung von Vermögen, Fassung vom 20.01.2017.

<sup>16</sup> Vgl. TaxInfo des Kantons Bern, Bewertung von Vermögen, Fassung vom 20.01.2017: *«Ist der Versicherungswert der Kunstsammlung bekannt, wird auf diesen Wert abgestellt, wobei ein Einschlag von 50 Prozent gewährt wird.»*; vgl. auch Wegleitung des Kantons Basel-Landschaft zur Steuererklärung 2017 (Bemessungsjahr 2017), Rz. 825: *«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.»*

<sup>17</sup> Art. 56 Abs. 1 StHG: *«Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, [...] wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt.»*

<sup>18</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 235 N 26 ff.

<sup>19</sup> Bundesgericht, 2. Februar 2006, 2A.502/2005, E. 2.

<sup>20</sup> Teuscher Hannes, in Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, Art. 217 N 10.

<sup>21</sup> Walter Conrad, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 56 N 1.

<sup>22</sup> § 56 Abs. 1 StG AG.

<sup>23</sup> Art. 66 StG BE: *«Die Vermögenssteuer ist auf 25 Prozent des Nettovermögensertrages begrenzt, beträgt aber immer mindestens 2,4 Promille des steuerbaren Vermögens»*; § 62 StG LU: *«Der Gesamtbetrag der Einkommenssteuer des Staates, der Einwohner- und der Kirchgemeinden darf 22,8 Prozent (Tarif nach § 57 Abs. 1) beziehungsweise 22,4 Prozent (Tarif nach § 57 Abs. 2) des im Kanton Luzern steuerbaren Einkommens nicht übersteigen. Der Gesamtbetrag der Vermögenssteuer des Staates, der Einwohner- und der Kirchgemeinden darf 3,0 Promille des im Kanton Luzern steuerbaren Vermögens nicht übersteigen.»*; § 56 StG AG: *«Die periodisch geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern von Kanton, Gemeinde und Kirche werden auf Antrag der steuerpflichtigen Person auf 70% des Reineinkommens herabgesetzt, jedoch höchstens auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuern.»*; § 52 StG BS: *«Für steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer und deren Einkommenssteuer auf dem Vermögensertrag zusammen den Betrag von 50 Prozent des Vermögensertrags übersteigen, ermässigt sich die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 5 Promille des steuerbaren Vermögens.»*

<sup>24</sup> Walther Conrad, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 56 N 1.



<sup>25</sup> Kanton Zürich, Inventarfragebogen, Amtliche Inventarisierung, Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer, Erbschaftssteuer, Ziffer 5.

<sup>26</sup> § 2 der Verordnung vom 22. November 2000 über das Nachlassinventar des Regierungsrates des Kantons Aargau.

<sup>27</sup> Art. 209 Abs. 2 StG BE, vgl. auch Checkliste für Erbinnen und Erben der Geschäftsleitung der Berner Regierungsrätinnen und Regierungsräte, Ziffer 6; Merkblatt über die Inventaraufnahme des Kantons Zug, Mai 2005.

<sup>28</sup> Oberson/Maraia, Der Fiskus und die Kunst, in: Mosimann/Renold/Raschèr, Kultur Kunst Recht – Schweizerisches und internationales Recht, 2009, N 168.

<sup>29</sup> Art. 153a DBG; § 243ter StG ZG.