

#### 42. Auszug aus dem Urteil vom 21. Oktober 1949 i. S. Fischer gegen Kantonale Rekurskommission Aargau.

*Wehrsteuer* : Die Atelierbilder eines Malers sind nicht als steuerbares Vermögen anzurechnen ; Bilder, die als ein Bestandteil seiner privaten Bildersammlung erscheinen, sind zum Verkehrswert zu besteuern.

*Impôt pour la défense nationale* : Les œuvres d'un peintre qui se trouvent dans son atelier ne doivent pas être comptées dans sa fortune imposable. En revanche, les tableaux qui apparaissent comme faisant partie de sa collection particulière seront imposés pour leur valeur vénale.

*Imposta per la difesa nazionale* : I quadri di un pittore, che si trovano nel suo studio, non sono imputati nella sostanza soggetta all'imposta. I quadri, che fanno invece parte della sua collezione privata, debbono essere imposti per il loro valore venale.

A. — Der Beschwerdeführer ist Kunstmaler. Bei der Wehrsteuer IV sind ihm unter dem Titel « Gewerbefonds » die unverkauften Bilder mit 10 % des Brandversicherungswertes als Vermögen angerechnet worden. Zur Begründung wird u. a. ausgeführt, es sei mit grosser Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Beschwerdeführer bei einer Veräusserung am Stichtag mindestens diesen Betrag erzielt hätte. Der Beschwerdeführer behaupte nicht, dass den Gemälden jeglicher Verkehrswert abgehe. Es bestehe denn auch hier kein Anlass, im Sinne der Zürcher Praxis (LEEMANN-STADELMANN, Praxis zum Zürcher StG, Nr. 45 zu § 16 ; Rechenschaftsbericht der zürch. Oberrekurskommission 1931 Nr. 3 ; Blätter für zürch. Rechtsprechung 31, S. 97 f., Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 32, S. 474) auszusprechen, dass die unverkauften Bilder eines wenig bekannten Malers überhaupt kein zu dessen Vermögen gehörendes Aktivum darstellen. Mit der beträchtlichen Reduktion des Steuerwertes der Sammlung des Pflichtigen sei den massgebenden Verhältnissen angemessen Rechnung getragen worden.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, das wehrsteuerpflichtige Vermögen um den Betrag des Postens « Gewerbefonds » herabzusetzen. Zur Begrün-

dung wird ausgeführt, die kantonale Rekurskommission anerkenne, dass Bilder im Eigenbesitz eines Künstlers nicht als Warenlager im gewerblichen Sinn anzusehen seien, dagegen erblicke sie in ihnen eine Art Kunstsammlung, die nach Art. 30 WStB zum Verkehrswert zu besteuern sei.

Charakteristisch für eine private Kunstsammlung sei, dass sie von einem Kunstfreund angelegt werde und aus abgeschlossenen Werken verschiedener Künstler bestehe. Zum mindesten seien die Bilder dem schöpferischen Einfluss des Künstlers entzogen. Bilder im Eigenbesitz des Künstlers könnten nicht als Sammlung bezeichnet werden. Es handle sich nur zum Teil um abgeschlossene Werke. Der Künstler werde sie jederzeit überarbeiten und verändern, wenn das dargestellte Problem ihn zu erneuter Gestaltung verlocke und das vorliegende Resultat nicht befriedige. Es könne sich nicht darum handeln, bei grundsätzlicher Bejahung der Steuerpflicht Zugeständnisse an den Künstler zu machen, je nachdem man seinen Namen einschätze. Für solche Bewertungen seien die Steuerbehörden offensichtlich nicht kompetent. Es werde niemandem einfallen, die Manuskripte von Schriftstellern oder Musikern als Steuerobjekte zu betrachten. Der Unterschied von diesen zu den Bildern eines Malers aber bestehe allein in der Verschiedenheit des materiellen Aufwandes, der übrigens eine absolut nebensächliche Rolle spiele. In beiden Fällen seien es geistige Werte, die erst mit ihrer Weggabe existent würden. Die Interessen des Fiskus seien in der Erfassung durch die Einkommenssteuer gewahrt.

Das Bundesgericht hat die Besteuerung aufgehoben

*in Erwägung* :

1. — Nach Art. 27 Abs. 1 WStB fällt in die Steuerberechnung das gesamte, um die nachgewiesenen Schulden gekürzte, bewegliche und unbewegliche Vermögen. Vermögen ist die Gesamtheit der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und Rechte (Urteil vom 2. Oktober 1942 i. S. Widmer, Erw. 1, nicht publiziert, und BLUMEN-

STEIN: Steuerrecht, Seite 172). Zwar werden nach der heute herrschenden Lehre die geistigen Urheberrechte als Immaterialgüter betrachtet, die einer sachenrechtlichen Beherrschung nicht zugänglich sind (vgl. HAAB: Sachenrecht, Einleitung, N. 48). Am Original jedoch besteht unbestrittenermassen das Eigentum des Schöpfers, also ein Sachenrecht (vgl. KOERFER: Der sachenrechtliche Charakter der sog. immateriellen Güter, S. 9). Dennoch stellt sich die Frage, ob das nicht verkaufte Bild eines Malers gleich wie das nicht veröffentlichte Manuskript eines Schriftstellers oder Musikers nach dem positiven Recht den Gegenstand einer Besteuerung als Vermögensobjekt bilden kann. Kunstwerke im Werden erscheinen zunächst als Material in der Hand des gestaltenden Künstlers. Dieser bestimmt darüber, wann der Gestaltungsprozess abgeschlossen ist, das Ergebnis seiner schöpferischen Tätigkeit als Kunstwerk frei wird. Es kommt zu einer gewissen Loslösung von der Person des Schöpfers. Solange sie nicht eingetreten ist, fehlt Kunstwerken die Selbständigkeit, die Voraussetzung für eine Charakterisierung der Werke als Vermögensobjekt ist. Die Loslösung des Werkes vom Künstler findet entweder dadurch statt, dass sich der Künstler der Verfügungsmacht über das Werk begibt, es z. B. verkauft, oder dass er es sonstwie von den Werken ausscheidet, die er noch bearbeiten will oder wenigstens weiter bedenken möchte; eine solche Ausscheidung kann z. B. in einer Überführung in seine private Sammlung zum Ausdruck kommen. Andererseits kann das Werk auch durch Ereignisse von seinem Schöpfer losgelöst werden, die unabhängig von dessen Willen eintreten (z. B. Tod des Künstlers).

Bei Bildern, die sich im Arbeitsbereiche des Künstlers vorfinden, vor allem bei Atelierbildern, wird die Loslösung im angegebenen Sinne in der Regel nicht anzunehmen sein. Sie befinden sich mindestens im Bedenkbereiche des Künstlers. Der Künstler kann seine Atelierbilder, auch wenn er sie bereits zum Verkauf bestimmt hat, jederzeit

überarbeiten, wenn sie ihm nicht oder nicht mehr gefallen, er kann sie verändern, ja vernichten (sog. «droit de repentir» der französischen Rechtsprechung, vgl. das Urteil des Trib. de la Seine vom 1. Juli 1946 i. S. Rouault gegen Vollart, Rec. Sirey 1947 II S. 3 ff.). Die Atelierbilder eines Malers sind daher steuerrechtlich nicht als Vermögen zu betrachten. Um solche Bilder handelt es sich hier.

Sind Bilder im Eigentum eines Künstlers nicht zum Verkauf bestimmt, sondern bilden sie einen Bestandteil seiner privaten Bildersammlung, dann handelt es sich um steuerpflichtiges Vermögen, das nach der allgemeinen Regel nach Art. 30 WStB zu bewerten ist.

**43. Urteil vom 15. Juli 1949 i. S. Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen gegen Brauerei L. und Steuer-Rekurskommission St. Gallen.**

*Wehrsteuer*: Steuerbare und steuerfreie Rückstellungen bei Berechnung des Reingewinns von Aktiengesellschaften.

*Impôt pour la défense nationale*: Réserves d'amortissement imposables et non imposables dans le calcul du bénéfice net de sociétés anonymes.

*Imposta per la difesa nazionale*: Riserva d'ammortamento imponibile e non imponibile nel calcolo dell'utile netto delle società anonime.

A. — Die Aktiengesellschaft Brauerei L. gewährt ihrer Wirtkundschaft langfristige Darlehen, hauptsächlich auf nachstehende Hypotheken auf Gasthäusern in dem Raum, der von Banken nur gegen zusätzliche Sicherung oder überhaupt nicht mehr belehnt würde. Die Darlehen sind in der Bilanz mit ihrem Nominalbetrag aufgenommen; andererseits besteht unter den Passiven ein Konto «Amortisationsfonds», das als Rückstellung für die mit dieser Darlehensgewährung verbundenen Risiken bezeichnet wird. Das Konto belief sich 1942 auf Fr. 520,000.—, 1943 auf Fr. 482,000.—, und 1944 auf Fr. 485,000.—. Es hat sich