



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.23
2 DB.2010.18

Entscheid

3. Mai 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter R. Oesch und Sekretärin N. Obreschkow

In Sachen

A,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2007 deklarierte A (nachfolgend der Pflichtige) einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 29'065.- entsprechend der eingereichten Abrechnung. Als Lohn bezog er von seiner Arbeitgeberin (Telekommunikationsunternehmen) 2007 einen Nettobetrag von Fr. 164'872.-. Mit Auflage vom 29. Mai 2009 forderte der Steuerkommissär den Pflichtigen auf, hinsichtlich dieser Erwerbstätigkeit und der damit zusammenhängenden Ausgaben weitere Unterlagen und Belege einzureichen. Insbesondere forderte er eine detaillierte Aufstellung über die Zusammensetzung der deklarierten Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, detaillierte und chronologisch geordnete Belege hinsichtlich der Reise- und Repräsentationsspesen und des übrigen Betriebsaufwands sowie den Nachweis, dass die Tätigkeit pro 2007 fortdauernd, planmässig und nach aussen hin sichtbar ausgeübt wurde. Darauf reagierte der Pflichtige mit Schreiben vom 22. Juni 2009, mit dem er einige lose Dokumente wie Geheimhaltungsvereinbarungen, Bescheinigungen über Leistungen seines Arbeitgebers und Rechnungen für die Registrierung bzw. Betreuung von Domain-Namen einreichte. Des Weiteren reichte er einen Ordner mit der Aufschrift "Tax Receipts 2007" ein mit etlichen (nicht chronologisch geordneten) Zahlungsbelegen des Jahres 2007, einschliesslich einer Aufstellung über die geschäftliche oder private Natur der jeweiligen Ausgaben. Sodann reichte er auf Mahnung vom 26. Juni 2009 hin eine Arbeitsbestätigung des Telekommunikationsunternehmens ein.

Mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 21. August 2009 (Zweitzustellung) schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 143'900.- und einem Vermögen von Fr. 0.- ein und sah für die direkte Bundessteuer 2007 ein steuerbares Einkommen von Fr. 144'600.- vor. Dabei liess der Steuerkommissär den Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 29'065.- nicht zum Abzug von den übrigen Einkünften zu mit der Begründung, dass die Tätigkeit des Pflichtigen mangels Gewinnerzielungsabsicht als Liebhaberei einzustufen sei und es sich somit bei den geltend gemachten Kosten um gewöhnliche Lebenshaltungskosten handle. Die Bundessteuerveranlagung wurde dem Pflichtigen am 28. August 2009 formell eröffnet.

B. Mit Eingabe vom 18. September 2009 erhob der Pflichtige Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid und die Veranlagung und beantragte, die Aufwendungen in der Höhe von Fr. 29'065.- seien als Verlust aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen. Zur Begründung brachte er vor, er übe seine Tätigkeit als Selbstständigerwerbender auf eigene Rechnung in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen hin sichtbar aus. Es handle sich dabei um projektbezogene Beratungstätigkeiten, insbesondere im Zusammenhang mit Firmengründungen, für die er – im Erfolgsfall – durch Gewinnbeteiligungen entschädigt werde. Mit Eingabe vom 18. Oktober 2009 reichte der Pflichtige aufgrund einer telefonischen Aufforderung durch den zuständigen Teamleiter des Steueramts weitere Unterlagen zum Nachweis der selbstständigen Erwerbstätigkeit ein. Es handelte sich dabei um Arbeitsbestätigungen von drei Unternehmen, für die der Pflichtige als Berater tätig war.

Mit Einspracheentscheiden vom 14. Dezember 2009 hielt das kantonale Steueramt an seiner Position fest, dass es sich bei den deklarierten Kosten in der Höhe von Fr. 29'065.- um private Lebenshaltungskosten und nicht um einen Verlust aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit handle. Aufgrund der – vorliegend nicht mehr streitigen – Gewährung der deklarierten Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts in der Höhe von Fr. 9'600.- wurde der Pflichtige neu für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 139'100 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt und für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 139'800.- veranlagt.

C. Mit Eingabe vom 13. Januar 2010 erhob der Pflichtige Einspruch (recte: Rekurs bzw. Beschwerde) gegen die Einspracheentscheide vom 14. Dezember 2009 mit dem Antrag, die Kosten in der Höhe von Fr. 29'065.- als Verlust aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit zu qualifizieren und mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen das Gleiche vor wie in der Einsprache, wobei er noch detaillierter darauf eingeht, inwiefern seine Tätigkeit die Merkmale einer selbstständigen Erwerbstätigkeit – insbesondere hinsichtlich der Gewinnstrebigkeit – erfülle.

Mit Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 9. Februar 2010 beantragte das kantonale Steueramt die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Zur Begründung wird im Wesentlichen auf die Einspracheentscheide vom 14. Dezember 2009 verwiesen.

Auf das Ergebnis der Tatsachenerhebungen im Veranlagungsverfahren und die weiteren Vorbringen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind steuerbar alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit. Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden von diesen Einkünften gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Verluste aus einer solchen Tätigkeit können mit übrigen Einkünften verrechnet werden (vgl. zum sog. Nettoprinzip: Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 25 N 5 DBG).

Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die notwendigen Ausgaben soll lediglich bewirken, dass der Abzug nur für jene Auslagen gestattet wird, die einen geschäftlichen Grund haben, und dass alle Aufwendungen unberücksichtigt bleiben, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung eines Selbstständigerwerbenden zusammenhängen. In der Einschätzungspraxis wird weniger auf die Zumutung der Vermeidung abgestellt, sondern vielmehr darauf, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2 A., 2006, § 27 N 3).

In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 StG darstellt (RK, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108).

b) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113, E. 5 S. 120 ff.). Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 121 I 259, E. 3c 263; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. A., 2001, § 14 N 36; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 13 N 5 ff., S.194 f.; Reich, Art. 18 N 14 DBG mit weiteren Hinweisen).

Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79, E. 2a S. 81; 122 II 446, E. 3b S. 449); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Art. 18 N 15 DBG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig wäre. Umgekehrt kann eine Tätigkeit unter Umständen selbst bei Vorliegen mehrerer dieser Faktoren nicht als Erwerbstätigkeit gelten. Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine Tätigkeit im Sinn einer Liebhaberei bzw. eines Hobbys ausgeübt wird (BGr, 11. Juli 2001, NStP 2001, 76 - 83, E. 4h/cc, auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb im erwähnten Sinn oder als Liebhaberei hängt grundsätzlich davon ab, ob sie ausschliesslich oder vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird (BGr, 2. Oktober 1992, NStP 1993, 7, E. 2b; Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, ASA 48, 113). Unterscheidungskriterium ist also der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit. Es handelt sich dabei um eine subjektive Voraussetzung, auf deren Vorhandensein nur durch Indizien (nämlich erkennbare Umstände) geschlossen werden kann. Eine zusätzliche Erschwernis liegt darin, dass es Grenzfälle gibt, bei

denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden, wobei das Schwergewicht auf der einen oder anderen Seite liegen kann.

Zur Erwerbs- oder Geschäftstätigkeit gehört, dass tatsächlich ein Einkommen erzielt wird: Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei oder aus einem andern nicht kommerziellen Grund. Denn wer eine unrentable Aktivität wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste, StR 1981, 236). Allerdings muss nicht jedes einzelne mit einem Verlust abgeschlossene Jahr oder selbst die Tatsache, dass während mehrerer Jahre Verlust erzielt worden ist, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, § 14 Rz 45). Ob sich nämlich eine Tätigkeit lohnt, lässt sich methodisch richtig nur nach Betrachtung des Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sog. Totalgewinn, vgl. Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [StuW], 1999, 259; StRK II, 17. Februar 2000, 2 ST.1999.419, E. 6a). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. Die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit ist eine Frage, die grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden kann, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den auf das Steuerjahr folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2, www.bger.ch, mit Hinweisen zum Ganzen).

Qualifiziert sich die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als Liebhaberei oder produziert sie reine Lebenshaltungskosten (vgl. § 33 lit. a StG, Art. 34 lit. a DBG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

c) Nach Art. 123 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Dabei gilt die allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, S. 416 [mit Verweisungen] und 454). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt (oder ob nicht z.B. eine Liebhaberei vorliegt), ist hierfür der Steuerpflichtige beweispflichtig (vgl. StRK I, 18. März 1993, StE 1995 B 23.1 Nr. 30). Denn er leitet hieraus die steuermindernde Verrechnung dieses Verlusts mit übrigen Einkünften ab. Zur Beweisleistung gehört in erster Linie und in jedem Fall, dass eine substanziierte Sachdarstellung gegeben wird, die ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung, die Beurteilung der massgebenden Qualifikationsfrage ermöglicht. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substanziierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung Beweise anzubieten.

2. a) Gemäss Handelsregisterauszügen ist der Pflichtige seit ... 1998 unter der Firma B als Einzelunternehmer in den Handelsregistern der Kantone Basel-Stadt bzw. Zürich (seit ... 2006) eingetragen. Laut Handelsregistereintrag und entsprechend seinen eigenen Angaben ist er als Berater in den Bereichen ... tätig. Als Nachweis für seine Tätigkeit im Jahr 2007 reichte der Pflichtige drei Arbeitsbestätigungen der "C", der "D" sowie der "E" ein. Laut diesen Bestätigungen war er für jede der drei Firmen im Jahr 2007 als selbstständiger Mitarbeiter mit beratenden und organisatorischen Funktionen tätig. Er führt im Rahmen seiner Tätigkeit eine ordentliche Buchhaltung und bewahrt sämtliche Belege auf, wobei er –zumindest für das betroffene Jahr 2007 – in einer Übersicht festhält, welche Ausgaben privater und welche geschäftlicher Natur sind. Obschon weder genauere Angaben zu den konkreten Arbeitsleistungen des Pflichtigen noch detaillierte Ausführungen zur Begründetheit der getätigten Aufwendungen vorliegen, ist unter diesen Umständen davon auszugehen, dass der Pflichtige gewisse Tätigkeiten im Bereich der Beratung und des Projektmanagements auf eige-

nes Risiko und unter Einsatz von Arbeit und Kapital ausübt und dies – wenn auch in bescheidenem Rahmen – auch planmässig und fortdauernd tut.

Doch stellt sich die Frage, ob auch die Sichtbarkeit der Tätigkeit nach aussen als weiteres wesentliches Merkmal einer selbstständigen Erwerbstätigkeit gegeben ist. Nach Ansicht des Pflichtigen sei dies der Fall, weil Dutzende von Personen und verschiedene Firmen in die Aktivitäten involviert seien. Dieses Argument ist jedoch unbeachtlich. Zum einen versäumt es der Pflichtige, seine Aussage durch entsprechende Nachweise zu belegen, und zum anderen sagt die Zahl der involvierten Personen über die Sichtbarkeit der Tätigkeit gegen aussen nichts aus. Entscheidend ist vielmehr, dass der Pflichtige durch Massnahmen wie zum Beispiel die Publikation von Inseraten als Anbieter gewisser Dienstleistungen öffentlich in Erscheinung tritt mit dem Ziel, neue potentielle Auftraggeber auf sich aufmerksam zu machen. Ein derartiges Auftreten gegenüber Dritten hat er jedoch weder behauptet noch nachgewiesen. Mithin liegt die Vermutung nahe, dass er gegenüber Dritten nicht sichtbar als Selbstständigerwerbender auftritt, sondern seine Tätigkeiten eher im Rahmen bereits bestehender Kontakte ausübt, womit das Merkmal der Sichtbarkeit gegen aussen wohl nicht ohne Weiteres erfüllt wäre. Wie es sich damit verhält, mag indes aus folgendem Grund offenbleiben:

b) Vorliegend ist für die Qualifikation der Tätigkeit das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal zwischen selbstständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei von zentraler Bedeutung. Darauf stützt sich denn auch der Entscheid des kantonalen Steueramts, nach dessen Ansicht der Pflichtige seine Tätigkeit eben gerade nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung ausübt.

aa) Den Erfolgsrechnungen des Pflichtigen sind seit dem Jahr 2002 folgende Verluste aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit zu entnehmen:

2002	Fr. 45'675.-	2005	Fr. 60'820.-
2003	Fr. 15'170.-	2006	Fr. 58'176.-
2004	Fr. 60'204.-	2007	Fr. 29'065.-

Aus diesen Abschlüssen geht weiter hervor, dass der Pflichtige auf der Ertragsseite lediglich in den Jahren 2002 und 2003 einen (im Jahr 2002 zudem sehr be-

scheidenen) Ertrag aus seiner Beratungstätigkeit verbuchen konnte. In den darauffolgenden Jahren hingegen brachten ihm seine Beratungstätigkeiten keinerlei Erträge ein. Dies widerspiegelt letztlich die Tatsache, dass der Pflichtige nach eigenen Angaben sowie gemäss den eingereichten Arbeitsbestätigungen von seinen Auftraggebern nie ein Honorar bezieht, sondern ausschliesslich durch Gewinnbeteiligungen entschädigt wird, wobei entsprechende Gewinne bis anhin ausgeblieben sind. Eine etwas sonderbare Ausnahme soll darin bestanden haben, dass die "C" ihn in Form einer "exklusiven" Mitgliedschaft und kostenlosen Eintritten zu Events samt Nebenleistungen entschädigt haben will. Entsprechende Zuflüsse finden sich in den Erfolgsrechnungen allerdings nicht. Derartige Vereinbarungen über zukünftige Gewinnbeteiligungen sind an sich nichts Aussergewöhnliches und im Geschäftsalltag durchaus gängig, indes bilden sie in aller Regel nur einen Bestandteil einer Gesamtentschädigung mit der Idee, nicht nur die geleistete Arbeit an sich zu entlohnen, sondern im Erfolgsfall alle Mitverantwortlichen in gewissem Mass profitieren zu lassen. Der Pflichtige hingegen hat im Rahmen seiner Tätigkeit über Jahre hinweg Leistungen erbracht, ohne dabei auch nur für seine – nicht unerheblichen – Auslagen entschädigt zu werden; vielmehr wurde er lediglich mit der vagen Aussicht auf mögliche zukünftige Einnahmen aus Gewinnbeteiligungen abgefunden. Dies noch dazu im Bezug auf Projekte, bei denen die Erfolgsaussichten offensichtlich sehr ungewiss waren und sind, was die Tatsache belegt, dass bis heute keines der Projekte Gewinne abgeworfen hat. Bei dieser Sachlage liegt die Vermutung nahe, dass der Pflichtige seine Tätigkeit nicht ausschliesslich oder vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausübt, sondern dass es ihm vielmehr darum geht, sich aus persönlichen Interessen nebenberuflich für gewisse Projekte zu engagieren. Der finanzielle Erfolg scheint dabei zweitrangig zu sein, da der Pflichtige sonst kaum über so viele Jahre hinweg Leistungen erbringen und Zeit und Kosten aufwenden würde, ohne zu wissen, ob er dafür überhaupt je finanziell entschädigt wird. Mithin lassen schon diese Überlegungen darauf schliessen, dass das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit vorliegend nicht erfüllt ist.

bb) Des Weiteren stellt man bei Betrachtung der obigen Zahlen fest, dass die Verluste aus der Tätigkeit des Pflichtigen seit dem Jahr 2002 nicht kontinuierlich zurückgegangen sind. Zwar hat sich der Verlust im Jahr 2007 im Vergleich zum Vorjahr um gut 50% reduziert, aber eine Gesamtbetrachtung aller Jahre lässt nicht ohne Weiteres den Schluss zu, dass diese Entwicklung in den nächsten Jahren anhalten wird. Im Übrigen finden sich in den Akten auch keine anderen Anhaltspunkte dafür, dass der

Pflichtige mit seiner Tätigkeit in naher Zukunft Gewinne erzielen wird. Auch seine Aussage in der Einsprache gegen die Einschätzung 2006 vom 12. September 2008, dass bereits im Jahr 2008 erste Einkünfte verzeichnet werden konnten und für das Jahr 2009 eine weitere Steigerung erwartet werde (S. 2), genügt nicht für eine positive Zukunftsprognose. Zum einen wurde eine solche Entwicklung – die im Übrigen im vorliegenden Verfahren nicht mehr geltend gemacht wurde – nie in irgendeiner Form belegt und zum andern ist aufgrund der Vorjahreszahlen davon auszugehen, dass der Pflichtige selbst bei Erzielung gewisser Einkünfte insgesamt nach wie vor Verluste verzeichnen wird.

Überdies würde eine positive Zukunftsprognose auch voraussetzen, dass das Auftragsvolumen über die Jahre zunimmt und womöglich neue Auftraggeber gefunden werden. Dass die Auftragslage derjenigen eines hauptberuflich Selbstständigerwerbenden entspricht, wird dabei – entgegen der Annahme des Pflichtigen – nicht verlangt. Die Auftragslage des Pflichtigen sollte sich aber dahingehend entwickeln, dass er seine Tätigkeit in Zukunft gewinnbringend ausüben kann. Solche Entwicklungen sind jedoch vorliegend aus den Akten nicht ersichtlich. Der Pflichtige behauptet zwar in seiner Rekurschrift, es würden laufend neue Projekte akquiriert, ohne dies jedoch in irgendeiner Form zu belegen. Wie bereits erwähnt, hat er auch nicht dargetan, dass und wie er in der Öffentlichkeit in Erscheinung tritt, um neue potentielle Auftraggeber auf sich und seine Tätigkeit aufmerksam zu machen. Unter diesen Umständen liegt die Vermutung nahe, dass der Pflichtige nicht aktiv um die Akquisition neuer Aufträge bemüht ist und entsprechend das Auftragsvolumen über die Jahre nicht zugenommen hat. Zumindest fehlt es am entsprechenden Nachweis.

Unter diesen Umständen ist im Sinn einer Prognose nicht davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Pflichtigen über all die Jahre gesamthaft einen Gewinn abwerfen wird; sie kann mithin nicht als gewinnbringend betrachtet werden. Vielmehr ist damit zu rechnen, dass der Pflichtige auch in Zukunft primär Verluste erwirtschaften wird, zumindest, wenn er seine Strategie insbesondere hinsichtlich der Entlohnung und der Akquisition von neuen Aufträgen nicht grundlegend überdenkt. Übt der Pflichtige die Tätigkeit trotz der jährlichen Verluste und der negativen Prognose gleichwohl weiterhin in dieser Art aus, so tut er dies offensichtlich nicht mit der Absicht, ein Erwerbseinkommen zu erzielen, sondern vielmehr aus Liebhaberei oder anderen nicht kommer-

ziellen Gründen. In diesem Sinne fehlt es dem Pflichtigen vorliegend an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit.

c) Als weiteres Indiz gegen das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit beim Pflichtigen sei schliesslich auch die Behandlung der jeweils geltend gemachten Verluste durch die Steuerbehörden erwähnt. Zu Beginn fanden die Verluste praxisgemäss Beachtung, wenn auch nicht immer vollumfänglich. Nur in den Jahren 2003 und 2006 wurden diese vollständig zur Verrechnung mit dem übrigen Einkommen zugelassen. Hingegen wurde im Kanton Basel-Stadt im Jahr 2002 nur ein Verlust in der Höhe von Fr. 3'314.- angerechnet und in den Jahren 2004 und 2005 wurde der Verlust jeweils auf Fr. 25'000.- (2005 indes irrelevant) festgesetzt. Im Kanton Zürich wurden die Verluste sowohl für das Jahr 2005 als auch für das Jahr 2006 in der Einschätzung überhaupt nicht berücksichtigt mit der Begründung, dass mangels Einkünften aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit auch keine Gewinnungskosten geltend gemacht werden können. Der Verlust des Jahres 2006 wurde immerhin im Einspracheverfahren anerkannt. Daraus wird deutlich, dass im Bezug auf das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sowie auf die Höhe der begründeten Gewinnungskosten von Beginn weg Zweifel bestanden, die der Pflichtigen nie durch entsprechende Unterlagen und Belege zu beseitigen vermochte. Dies bestärkt letztendlich die Annahme, dass tatsächlich keine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts vorliegt.

d) Nach dem Gesagten ist es dem Pflichtigen nicht gelungen, den ihm obliegenden Nachweis zu erbringen, dass seine verlustbringende Tätigkeit eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts darstellt. Dies ergibt sich aufgrund einer Gesamtbetrachtung aller Umstände, wobei es beim Pflichtigen insbesondere an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit fehlt. Mithin übt er seine Tätigkeit aus Liebhaberei oder aus einem anderen nicht kommerziellen Grund aus; die damit zusammenhängenden "Gewinnungskosten" gehören folglich zu seinen allgemeinen Lebenshaltungskosten. Solche jedoch sind steuerlich nicht abzugsfähig, sodass der Verlust aus der Tätigkeit nicht mit dem übrigen Erwerbseinkommen verrechnet werden kann.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses.

Ausgangsgemäss sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]