

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.59

1 ST.2011.89

Entscheid

31. August 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2005 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2005

hat sich ergeben:

A. A deklarierte in der Steuererklärung 2005 nebst Einkünften aus seiner Tätigkeit als Partner einer grossen Wirtschaftsanwaltskanzlei von Fr.- sowie einem unselbstständigen Nebenerwerb von Fr.- aus Honoraren als Verwaltungsrat einen Verlust seiner Einzelunternehmung "C" in der Höhe von Fr. 384'607.-.

Mit Auflage vom 27. März 2009 forderte der Steuerkommissär vom Pflichtigen einen vollständigen Businessplan der "C" (inkl. Planungserfolgsrechnung, erwartete Einnahmen mit Angabe der dafür getroffenen Annahme, Planbilanzen, Liquiditäts- und Investitionsplan, Kapitalbedarf und -verwendung, Kapitalherkunft, erwartete Rendite) ein. Sodann ersuchte er um einen detaillierten Bericht sowie eine Zeittabelle für die Darlegung des zeitlichen Aufwands der Einzelunternehmung. Weiter verlangte er eine detaillierte schriftliche Aufzeichnung der Marketing-Strategie. Der Pflichtige liess hierzu am 15. April 2009 Stellung nehmen und verschiedene Unterlagen, darunter zahlreiche CD's, einreichen.

Am 11. November 2009 liess der Steuerkommissär dem Pflichtigen einen Veranlagungs- und einen Einschätzungsvorschlag für die Steuerperiode 2005 zukommen, wobei er den Verlust der Einzelunternehmung aufrechnete. In einem Begleitschreiben begründete er die Aufrechnung. Der Pflichtige liess hierauf erklären, dass er an der steuerlichen Anerkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit festhalte. Zudem bat er um einen Besprechungstermin. Am 3. Februar 2010 fand eine Besprechung zwischen dem Pflichtigen, dessen Vertreter und dem Steuerkommissär statt. Am 19. Februar 2010 bat der Steuerkommissär den Pflichtigen um die Beantwortung weiterer Fragen. Mit Eingabe vom 29. März 2010 liess dieser dazu Stellung nehmen und weitere Unterlagen einreichen.

Mit Einschätzungsentscheid vom 27. August 2010 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005 und Hinweis des gleichen Tages bzw. Veranlagungsverfügung vom 13. September 2010 betreffend direkte Bundessteuer 2005 eröffnete der Steuerkommissär dem Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr.- (satzbestimmend Fr.-; Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr.- (satzbestimmend Fr.-; direkte Bundessteuer). Hierbei verwehrt er erneut die Verrechnung des Verlusts aus der "C" mit dem übrigen Einkommen. Den Entscheiden legte er wiederum

ein Begleitschreiben mit einer Begründung für die Aberkennung der selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit bei.

B. Am 27. September 2010 liess der Pflichtige hiergegen Einsprache erheben und die Einschätzung bzw. Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.- (satzbestimmend Fr.-; Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr.- (satzbestimmend Fr.-; direkte Bundessteuer) beantragen. Der Verlust aus seiner selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit sei vollumfänglich zu berücksichtigen. Mit Entscheiden vom 7. März 2011 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Dagegen liess der Pflichtige am 6. April 2011 Beschwerde und Rekurs erheben und an seinen Anträgen gemäss Einsprache festhalten. Zudem beantragte er eine Prozessentschädigung. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 29. April 2011 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Am 20. Juni 2011 liess der Pflichtige dazu Stellung nehmen und weitere Unterlagen einreichen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer 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 alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. 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 sogenannten 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 Zumutbarkeit der Vermeidung abgestellt, sondern vielmehr darauf, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 27 N 4 und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 27 N 3 StG).

In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (StRK I, 18. März 1993 = StE 1995 B 23. 1 Nr. 30 = ZStP 1993, 107).

b) Die Rechtsprechung umschreibt die selbstständige Erwerbstätigkeit zusammenfassend wie folgt: aa) Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat auf *eigenes Risiko* zu erfolgen; bb) Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit *Arbeitskraft und Kapital* einzusetzen; cc) Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen; dd) Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab (Merkmal der *Gewinnerzielungsabsicht*); ee) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d .h. *planmässigen* und anhaltenden (nachhaltigen), Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist selbstständige Erwerbstätigkeit unter Umständen bereits aufgrund eines einzigen Kriteriums zu bejahen (BGr, 29. Juli 2011, 2C_766/2010 und BGE 125 II 113; anderer Meinung bislang das Verwaltungsgericht, VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, www.vgrzh.ch, E. 2.4 f.).

c) Abzugsgrenzen ist die selbstständige Erwerbstätigkeit insbesondere von der Liebhaberei bzw. dem Hobby. Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb im dargelegten 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 ein subjektives Kriterium, auf dessen Vorhandensein nur durch Indizien (nämlich erkennbare Umstände) geschlossen werden kann (StE 1999 B 23.1 Nr. 42). 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.

Eine fehlende Gewinnstrebigkeit kann sich zum einen aus der betreffenden Tätigkeit als solcher ergeben, weil diese als Basis für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint, zum anderen kann sie aus der Art des Vorgehens abgeleitet werden, indem dieses nicht auf kommerzieller Methode beruht. Gerade bei künstlerischen Tätigkeiten steht vielfach nicht die Erzielung eines kalkulierbaren Ertrags, sondern die Liebe zur Kunst im Vordergrund (StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als Erwerbstätigkeit, sondern eben 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, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, § 14 Rz 45; vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, Erw. 1.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 22). 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 (sogenannter Totalgewinn, vgl. Manuel René 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). Wie lange die wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafür spricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nicht allgemein gesagt werden. Im Sinn einer Faustregel wird in der Literatur die Auffassung vertreten, der Umstand, dass innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt werde, bilde ein gewichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit. Dem Steuerpflichtigen steht aber der Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 48 DBG und § 18 N 38 StG). Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118). Die Verhältnisse in den Vor- und Nachperioden können zur Beurteilung grundsätzlich herangezogen werden (StE 2006 B 23.1 Nr. 59).

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

d) Nach Art. 123 Abs. 1 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 steuerbe gründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., 2002, 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 ZStP 1993, 107). Denn er leitet hieraus die steuermindernde Verrechnung dieses Ver-

lusts mit übrigen Einkünften ab. Zur Beweisleistung gehört in erster Linie und in jedem Fall, dass eine substantiierte 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 substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung Beweise anzubieten.

2. Der Pflichtige arbeitet hauptberuflich als Partneranwalt in einer grossen Wirtschaftsanwaltskanzlei in D. Die streitbetroffene, mit dieser Tätigkeit in keinem Zusammenhang stehende, behauptete selbstständige Nebenerwerbstätigkeit des Pflichtigen ist aufgrund der Akten wie folgt zusammenzufassen:

a) Gemäss Beschwerde- bzw. Rekursschrift tritt der Pflichtige neben seiner Anwaltstätigkeit als Musikproduzent auf. Er komponiert und textet Songs (dies seine Kernkompetenz) und versucht, diese erfolgreich zu vermarkten. Er lässt seine Stücke durch die Sängerin E singen. Für die Einspielung (fast ausnahmslos) seiner Musik sowie die Promotion und den Vertrieb der CD's trägt er das volle Risiko. Über die Kooperation mit andern Marktteilnehmern begrenze er sein Risiko. Er arbeite mit einem Arrangeur (F), einem Musikverleger (G), einem Distributor (H) und einem Konzertveranstalter (I) zusammen. Hierbei handle es sich allesamt um erfahrene Partner. Insbesondere die G trage erhebliche Investitionen mit. Der Pflichtige arbeite sodann mit weiteren renommierten Partnern zusammen. Die Rolle des Musikproduzenten bedeute, dass der Pflichtige in der Produktionskette die kapitalintensivste Tätigkeit wahrnehme. Aufgrund der begrenzten finanziellen Möglichkeiten könne er nicht beliebig viele Künstler produzieren. Er habe sich deshalb vernünftigerweise einstweilen auf eine Künstlerin konzentriert. Sein Erfolg im Markt stehe und falle mit dem Erfolg dieser/seiner Sängerin E. Potentielle Kunden würden ihn später auffinden, sobald er einen kommerziellen Erfolg vorweisen könne.

Während der Pflichtige betonen lässt, dass er die Sängerin nicht bei ihrer Tätigkeit betreue, sondern erst die Voraussetzungen für deren Tätigkeit schaffe, lässt er an anderer Stelle genau das Gegenteil ausführen: "Zudem betreut er die von ihm produzierten Künstler.". Was er vom einen oder anderen ableiten will, ist nicht klar. So oder anders steht die Person von E und deren musikalischer Erfolg bei der "C" deutlich im Vordergrund, sodass sich die Frage nach der Nähe des Pflichtigen zu E aufdrängt.

Der Pflichtige mochte sich zu seiner Beziehung zu ihr anlässlich der steueramtlichen Besprechung nicht äussern. Er gab lediglich bekannt, dass er die Sängerin an einem Festival kennengelernt habe. Diese Frage ist insoweit relevant, als sie Hinweis auf die Motivierung der Musikproduzententätigkeit des Pflichtigen sein kann. Insbesondere beim Support von künstlerischen oder kulturellen Projekten ist fraglich, ob die Unterstützung aus gewinnorientierten Gesichtspunkten oder nicht vielmehr aus Leidenschaft zur Musik und Kunst oder gar zum/zur Künstler/in und damit unter weitgehender Ausblendung ökonomischer Kriterien erfolgt. Je höher die eingesetzten Beträge und die erwirtschafteten Verluste, desto mehr drängt sich diese Frage auf. Aufgrund der ihn treffenden Beweislast müsste sich das diesbezügliche Schweigen des Pflichtigen zu seinen Ungunsten auswirken. Letztlich kann der Sachverhalt in diesem Punkt jedoch offenbleiben, wie zu zeigen sein wird.

b) Die für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erforderlichen Kriterien der Übernahme eigenen Risikos, des Einsatzes von Arbeitskraft und Kapital und der freien Organisation scheinen vorliegend ohne Weiteres erfüllt. Der Pflichtige komponiert und textet für die Sängerin E. Die musikalische Zusammenarbeit mit ihr ist aus den zahlreichen eingereichten CD's ersichtlich, wo er jeweils als Komponist/Texter und/oder Produzent erscheint. Er investiert sodann in die Produktion von CD's und ihre Vermarktung (privates) Vermögen. In der Organisation seiner Tätigkeit ist er frei und unabhängig. Zu entscheiden bleibt, ob er diese Tätigkeit in der erkennbaren Absicht der Gewinnerzielung und mit einem planmässigen und anhaltenden Auftritt am Wirtschaftsverkehr ausübt. Die Behauptung der Gewinnerzielungsabsicht allein reicht für deren Nachweis nicht aus. Vielmehr muss sich diese in objektiver Weise manifestieren. Sie kann sich insbesondere aus der Art des Vorgehens und der Prognose des realistisch-erweise zu erwartenden Totalgewinns ergeben.

c) aa) Der Pflichtige hat seine Einzelunternehmung "C" am 23. Oktober 2003 in das Handelsregister eintragen lassen. Eine Planungserfolgsrechnung und -bilanz für die Musikproduzententätigkeit hat er nicht vorgelegt, ebensowenig eine Liquiditätsplanung. Den notwendigen Kapitalbedarf entnimmt er laufend seinen privaten Ersparnissen. Er geht davon aus, dass jederzeit der Durchbruch seiner Sängerin E geschehen könne. Sie ist sein eigentliches "Produkt". Sein Ziel ist es, sie als Weltstar zu vermarkten. Diesfalls rechnet er mit vermehrten CD-Verkäufen, sowohl neuer als auch alter Aufnahmen, und damit, dass einzelne Konzerte alsdann mit einem Gewinn von EUR 5'000.- bis 7'000.- veranstaltet werden können.

bb) In der Steuerperiode 2005 steht einem Betriebsertrag von Fr. 152'783.- ein Aufwand von Fr. 537'882.56 gegenüber. Der Ertrag setzt sich wie folgt zusammen:

CD-Verkauf Italy	Fr.	29'227.-
Autor-Ertrag	Fr.	29'537.-
Konzerttertrag Italy	Fr.	4'683.-
Auflösung Wertberichtigung Vorjahr	Fr.	89'336.-
Total erwirtschafteter Ertrag	Fr.	152'783.-

Der Aufwand gestaltet sich wie folgt:

Aufnahmen	Fr.	41'475.80
Produktion und Promotion	Fr.	240'610.25
Konzerte Italy 2. Album	Fr.	186'614.50
Sängerin	Fr.	40'000.00
Drittproduktionen	Fr.	4'699.20
Aufwand Material, Waren, Drittaufwand	Fr.	513'399.75
sonstiger Betriebsaufwand	Fr.	24'482.81
Total Aufwand	Fr.	537'882.56

Betrachtet man den Konzertaufwand, so betrug allein der Posten "Konzerte Italy" rund das 40ig-Fache des erzielten Konzertertrags. Wieviele Konzerte im Jahr 2005 abgehalten wurden, ist dabei nicht bekannt. Bemerkenswert ist aber, dass von vornherein keine Verträge oder Abmachungen bei den Akten liegen, die dem Pflichtigen einen substantiellen Anteil an Konzerterträgen von E zusichern würden. Der Aufwand von gegen Fr. 200'000.- steht damit keinem realistischerweise zu erwartenden Ertrag gegenüber. Jedenfalls ist ein Rückfluss seiner Investitionen in die Konzerte, soweit ersichtlich, vertraglich nicht abgesichert. So ist es überhaupt völlig unklar und in keiner Art und Weise nachvollziehbar, wie der Pflichtige dereinst auf Konzertgewinne (= Erlös aus dem "Verkauf" des Konzerts ./ . Kosten) von bis zu EUR 7'000.- pro Konzert kommen will. Selbst ausgehend von solchen Zahlen wäre sodann angesichts des hohen Konzertaufwands gänzlich offen, wie der Pflichtige eine gesamthaft ausgeglichene Rechnung erzielen möchte.

In den Folgejahren entwickelten sich die Zahlen der Konzerte wie folgt: 2006 wird weder ein Konzertertrag noch -aufwand ausgewiesen, 2007 bloss ein Konzertaufwand "Konzerte Italy 2. Album" von Fr. 35'822.83 aber keinerlei Ertrag. Im Jahr 2008 betrug der Konzertaufwand "Konzerte Italy 2. Album" sodann Fr. 102'824.50, welchem immerhin ein "Konzerttertrag Italy" von Fr. 73'977.- gegenüberstand. Insgesamt beträgt der Konzertaufwand seit Beginn der Tätigkeit bis Ende 2008 rund Fr. 325'000.-, der

Konzertertrag jedoch nur rund Fr. 80'000.-; dies jeweils ohne Berücksichtigung weiterer Kosten wie Anteil am Honorar der Sängerin und Promotionskosten. Bemerkenswert ist insbesondere, dass selbst in der Zeit reger Konzerttätigkeit (über 80 Konzerte zwischen Herbst 2007 und Herbst 2008) der Konzertaufwand ein Vielfaches des erzielten und nach Massgabe der Akten je realistischerweise erzielbaren Konzertertrags ausmacht. Dieser Umstand spricht nicht für eine gewinnorientierte Ausübung der Tätigkeit.

cc) Weiter ist festzuhalten, dass mit der Hauptperson, E, kein Vertrag besteht, obwohl sie seine einzige Sängerin darstellt, eine professionelle Sängerin ist und der Erfolg des Pflichtigen gänzlich von ihrem Erfolg abhängt. Dies lässt jede Art von Professionalität vermissen. Der Pflichtige richtet ihr überdies Honorare aus, in der Steuerperiode z.B. im Betrag von Fr. 40'000.-. Die Interessen liegen damit offenbar auf Seiten des Pflichtigen und es drängt sich der Schluss auf, dass es dem Pflichtigen nicht hauptsächlich um die (eigene) Gewinnerzielung geht, sondern vielmehr darum, dass seine Songs aufgenommen und aufgeführt werden und im Speziellen, dass die von ihm geförderte Sängerin E Erfolg hat. Sein eigenes Fortkommen strebt er dagegen ganz offenkundig nicht an.

dd) Betreffend Geldrückfluss substantiiert vorgebracht und aktenkundig sind Gewinnbeteiligungen aus CD-Verkäufen und Song-Downloads im Internet (Verkaufsanteil und Autorenertrag). Die Produktionsverträge mit der G sahen jeweils vor, dass der Pflichtige sämtliche Kosten für die CD-Aufnahmen trug (Musiker, Studiokosten, Mastering) und im Gegenzug sämtliche Rechte am Master übertragen erhielt. Die G ihrerseits verpflichtete sich jeweils, die CD's zu pressen und in Umlauf zu bringen, sowie die Siae-(Abgabe) zu bezahlen. Im Vertrag vom 26. März 2003 betreffend die CD "..." und im Vertrag vom 15. Oktober 2004 betreffend die CD "..." vereinbarte der Pflichtige mit der G zudem jeweils eine hälftige Beteiligung an den Promotionskosten von insgesamt EUR 200'000.-. Aufgrund der Produktionsverträge konnte er mit EUR 1.56 (bzw. für die CD "..." EUR 1.67;) pro verkaufte CD "als return on investment" rechnen. Mit Vertrag vom 14. April 2007 sicherte er sich sodann eine Entschädigung von maximal 26% des Handelspreises des Albums "..." zu.

Anlässlich der Besprechung mit dem Steuerkommissär gab der Pflichtige zu Protokoll, dass das erste Album ("...") ca. 80'000 mal und das zweite ca. 40'000 mal habe verkauft werden können. Das erste Album erzielte denn auch die "Disco d'oro". Diese CD-Produktion bezeichnet der Pflichtige damit zu Recht als beachtlichen Erfolg.

Damit liegen ansehnliche Verkaufszahlen seiner CD-Produktionen vor. In der Beschwerde- bzw. Rekurschrift legt er seinen Leistungsausweis dar. Er hebt dabei ausführlich hervor, wie erfolgreich die von ihm portierte Sängerin E sei. So habe er bereits zwei Goldene Schallplatten entgegennehmen dürfen für den Erfolg nicht nur der ersten ("...", über 80'000 mal verkauft) sondern auch der zweiten CD ("...", über 40'000 mal verkauft). Im Jahr 2006 sei eine Single ("...") in Italien in der italienischen Online Hitparade bis auf Rang ... vorgestossen und bei iTunes habe dieser Song in der Hitparade mehr als vier Wochen lang einen Podestplatz belegt. Das nächste Album sei aufgrund dieser Erfolge in Zusammenarbeit mit Warner Music aufgenommen worden. Angesichts der schwierigen Umstände im Musikgeschäft sei der Vertriebsvertrag mit Warner Music ein ganz ausserordentlicher Erfolg. Die erwähnte Konzertreihe zwischen Herbst 2007 und Herbst 2008 mündete im dritten Album ("...", über 40'000 mal verkauft). Auch dafür erhielt der Pflichtige wiederum eine Goldene Schallplatte. Das neueste 2010 produzierte Album ("...") sei auf Englisch in den USA aufgenommen und ebenfalls bereits mehr als 40'000 mal verkauft worden. Er werde daher demnächst die vierte Goldene Schallplatte erhalten. Im Dezember 2010 sei er auch in den Online Musikvertrieb eingestiegen. Seine Künstlerin habe sodann auch eine bemerkenswerte Medienpräsenz.

Nach Kenntnisnahme dieser Erfolge erstaunt es umso mehr, dass der Pflichtige seit Beginn seiner Tätigkeit bis Ende 2005 aus dem ersten Album dennoch bloss Erträge von rund Fr. 191'000.- erzielte (Fr. 179'700.- gemäss Erfolgsrechnung 2003, und Fr. 11'193.- gemäss Erfolgsrechnung 2005). Die Herstellungs- und Promotionskosten für dieses Album betragen demgegenüber gemäss Erfolgsrechnung 2003 und 2004 insgesamt rund Fr. 634'000.- (Herstellung Fr. 90'257.40 + Fr. 11'290.30 sowie Produktion und Promotion [gemäss Erfolgsrechnung 2003] Fr. 532'943.94). Für die zweite CD machten die gesamten Herstellungs- und Promotionskosten bis Ende 2005 rund Fr. 418'000.- aus (Aufnahme/Promo-Tour 2. Album Fr. 63'703.85 und Promotion [gemäss Erfolgsrechnung 2004] Fr. 354'327.32), während die entsprechenden Erträge rund Fr. 137'000.- betragen (Fr. 89'336.- + Fr. 29'227.- + Fr. 18'344.-).

Auch über die Jahre betrachtet steht die Erfolgsgeschichte seiner Sängerin in keinem Verhältnis zum wirtschaftlichen Erfolg (oder eben Misserfolg) des Pflichtigen selber. Die Jahresergebnisse seiner "C" entwickelten sich seit Anfang seiner Tätigkeit wie folgt:

2003	- Fr. 471'037.-
2004	- Fr. 501'192.-
2005	- Fr. 384'607.-
2006	- Fr. 424'078.-
2007	- Fr. 562'616.-
2008	- Fr. 395'435.-
2009	Fr. 3'892.-.

Bei Verlusten von gesamthaft rund Fr. 2'739'000.- in der Zeit bis Ende 2008 bzw. von einem minimal kleineren Gesamtverlust bis Ende 2009 schlägt sich der Erfolg der Sängerin E in der Buchhaltung des Pflichtigen damit in keiner Weise nieder. Das Argument der sinkenden Ladenpreise für CD's verfängt dabei nicht, nachdem der Pflichtige über Produktionsverträge mit einem fest vereinbarten Anteil pro verkaufte CD verfügte und dieser nur beim Album "... " vom Ladenverkaufspreis abhing. Es ist dem Pflichtigen nicht zu unterstellen, dass er nicht lieber einen Gewinn als einen Verlust hinnehmen möchte. In den obgenannten Zahlen kommt aber überwiegend zum Ausdruck, dass er nicht seinen, sondern primär den Erfolg von E anstrebt. Dies mehr oder weniger nach dem Prinzip, "koste es was es wolle", was sich u.a. auch in der fehlenden Liquiditätsplanung zeigt. Er ist denn auch gar nicht auf Einkünfte aus seiner Musikproduzententätigkeit angewiesen, da er seine Existenz ausreichend aus seinen Einkünften als Anwalt sichern kann. So ungewiss und schwer kalkulierbar der finanzielle Erfolg seiner Musikproduzententätigkeit zugestandenermassen ist, so unerheblich scheint die Gewinnerzielungskomponente aber auch für ihn selber zu sein. Wenn E die – aufgrund beschränkter zeitlicher Ressourcen des Pflichtigen – einzige von ihm "produzierte" Künstlerin ist, er seinen eigenen Erfolg gänzlich von ihrem Erfolg abhängig macht, E schliesslich mit der Aufnahme und Wiedergabe seiner Songs beachtliche Erfolge ausweist und sich bei ihm dennoch massive Verluste einstellen, so ist eine wirtschaftliche Ausrichtung seiner Tätigkeit nicht zu erkennen. Es bleibt nur der Schluss, dass er sich von anderen, nicht überwiegend ökonomischen Gesichtspunkten leiten lässt. Ins Bild passt dabei, dass er im Dezember 2009 ein Angebot der WARNER Music Italia von EUR 500'000.- für die Vermarktung der ersten vier Alben ausschlug.

d) Wer seine Tätigkeit darauf aufbaut, dass das von ihm lancierte "Produkt" ein Jahrhunderterfolg – oder wie es der Pflichtige formuliert ein "Super-Hit" – wird, ansonsten seine Investitionen niemals, auch nicht bei doch recht ansehnlichem Erfolg, wiedereingebracht werden können, übt seine Tätigkeit nicht nach ökonomischen Ge-

sichtspunkten aus. Mit dem kühlen Kopf eines Geschäftsmannes, der aus der Tätigkeit ein Einkommen generieren will bzw. muss, hätte der Pflichtige das Projekt mit Sicherheit anders aufgezo-gen. Das Musikbusiness kann sehr wohl eine (rentable) Erwerbsquelle sein. Die Vorgehensweise des Pflichtigen ist jedoch nicht zur Hauptsache darauf ausgelegt, mit der nötigen Planungssicherheit geschäftlichen Erfolg und Gewinn zu erzielen. Damit überwiegt die Komponente der Liebhaberei, weshalb das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nach steuerlichen Gesichtspunkten zu verneinen ist und für eine Verlustverrechnung kein Raum besteht. Das fehlende Erwerbsmotiv zeigt sich vorliegend in der Art des Wirtschaftens seit Anbeginn der Tätigkeit. Dass in der Steuerperiode 2009 offenbar ein geringfügiger Gewinn ausgewiesen wurde, vermag an der Beurteilung nichts zu ändern. Dieser Gewinn verwandelte sich zudem wieder in einen Verlust, hätte er der Sängerin wie in den Vorjahren ein Entgelt entrichtet.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]