



Entscheid

25. April 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2013 deklarierten A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen von Fr. 133'215.- für die direkte Bundessteuer bzw. von Fr. 127'915.- für die Staats- und Gemeindesteuern und ein steuerbares Vermögen von Fr. 85'532.-. Dabei machten die Pflichtigen einen Verlust aus dem selbstständigem Nebenerwerb des Pflichtigen in Höhe von Fr. 52'855.- geltend. Dieser stammte aus dem im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmen des Pflichtigen, dessen Zweck die "Produktion von C-Artikeln im Versandhandel" ist.

Das kantonale Steueramt rechnete im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentcheid vom 14. September 2015 u.a. den geltend gemachten Verlust auf, mit der Begründung, dass die geltend gemachte Tätigkeit seit mehreren Jahren Verlust ausweise und daher aus steuerlicher Sicht keine selbstständige (Neben-)Erwerbstätigkeit, sondern Liebhaberei anzunehmen sei.

B. In der Einsprache vom 20. Oktober 2015 beantragten die Pflichtigen, den deklarierten Verlust von Fr. 52'855.- zu berücksichtigen und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2013 mit Fr. 143'400.- bzw. für die Staats- und Gemeindesteuer 2013 mit Fr. 138'100.- festzusetzen. Es seien alle Kriterien der selbstständigen Erwerbstätigkeit erfüllt gewesen. Bereits seit Mitte der 2000er Jahre werde versucht, einen Webshop zu entwickeln, mit welchem die Verkäufe der einschlägigen Artikel wieder ansteige. Der Fokus liege auf einer langfristigen und nachhaltigen Gewinnerzielung.

Mit Auflage vom 10. März 2016 ersuchte das kantonale Steueramt um Einreichung folgender Unterlagen zum selbstständigem Nebenerwerb des Pflichtigen:

"Substanzierte, detaillierte und plausible Sachdarstellung mit entsprechenden Nachweisen über die Gewinnstrebigkeit der Einzelunternehmung D (z.B. mittels Businessplan, Marktanalyse, Aktionsplan bzw. Alternativpläne bei Scheitern der Erwartungen, Liquiditäts- und Investitionspläne, Umsatzanalysen usw.)."

Dazu nahm der Pflichtige mit Eingabe vom 24. April 2016 Stellung.

Mit Entscheiden vom 15. Juni 2016 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab und gewährte abermals keinen Abzug des geltend gemachten Verlusts. Begründet wurde dies unter anderem damit, dass die Firma seit neun aufeinanderfolgenden Jahren (2004 - 2012) Verluste erwirtschaftet habe. Ein Versandhandel der angebotenen Artikel wende sich nur an einen beschränkten Markt von Liebhabern und es sei zweifelhaft, ob allein ein neu gestalteter Webshop die Firma aus der Verlustzone führen könne. Es sei davon auszugehen, dass andere als betriebswirtschaftliche Motive für die Handelstätigkeit des Pflichtigen massgebend seien, da die Pflichtigen ihren Lebensunterhalt aus dem Lohneinkommen des Pflichtigen bestreiten könnten und nicht von einem positiven Geschäftsergebnis des Artikel-Verkaufs abhängig seien. Dies sei ein gewichtiges Indiz dafür, dass der Artikel-Handel nicht zum Zweck der Gewinnerzielung, sondern aus Liebhaberei betrieben werde.

C. In ihrer Beschwerde und ihrem Rekurs beantragten die Pflichtigen erneut, den Verlust von Fr. 52'855.- zum Abzug zuzulassen. Ferner sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das kantonale Steueramt schloss am 18. August 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin 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 selbst-

ständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen Einkünften werden 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.

Hingegen können Verluste aus Liebhaberei nicht mit den übrigen Einkünften verrechnet werden (Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 25 N 15 DBG). Somit erfordert der Abzug eines Verlusts, 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 = 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). 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; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 14 DBG, mit weiteren Hinweisen; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 212; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.).

c) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a; BGE 122 II 446 E. 3b); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich/von Ah, 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.

d) 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. 4 h/cc, auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb 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; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, 369 f.; 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 (StRK IV, 8. April 1998 = StE 1999 B 23.1 Nr. 42).

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. 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. 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, mit Hinweisen zum Ganzen; VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, E. 2.3.1, mit weiteren Hinweisen).

e) Wie lange die wirtschaftliche Betätigung, die typischerweise zur Einkommenserzielung geeignet ist, verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafürspricht, 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, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 18 N 48 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 38 StG). Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118; VGr BE, 5. November 2008 = StE 2009 B 23.1 Nr. 63; VGr BS, 26. März 1999 = StE 2001 B 23.1 Nr. 47).

Ein weiteres wichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit stellt der Umstand dar, dass ein Steuerpflichtiger wegen generell guten Einkommens- oder Vermögensverhältnissen nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr, 31. Mai 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

f) 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. 519). 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 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. a) Die Tätigkeit des Pflichtigen im Einzelunternehmen "D" erfüllt gewisse Begriffsmerkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Namentlich beruht sie auf dem Einsatz von Arbeit und Kapital und wird in frei gewählter Organisation und auf eigenes Risiko des Pflichtigen betrieben. Schon in den 1990er Jahren verkaufte der Pflichtige die einschlägigen Artikel. Nach seinen Ausführungen verlief der Handel damit anfangs so, dass Bestelllisten und elektronische Newsletter versandt wurden, aufgrund derer dann Bestellungen vorgenommen werden konnten. Seit dem Jahr 2000 gab es bereits eine Website mit einer Datenbank, über welche entsprechende Artikel gesucht werden konnten, jedoch ohne Fotos und ohne die Möglichkeit, direkt etwas bestellen zu können. Nunmehr wird der Artikel-Verkauf über einen Webshop betrieben. Damit nimmt der Pflichtige nach aussen erkennbar am betreffenden Markt teil. Entscheidend ist jedoch, ob aufgrund der Gesamtumstände eine Gewinnstrebigkeit des Pflichtigen bejaht werden kann.

b) aa) Das kantonale Steueramt vertritt die Auffassung, dass aufgrund der langjährigen Verluste der Einzelunternehmung seit dem Jahr 2004 eine nachhaltige Gewinnerzielung zu verneinen sei. Diese Verluste, die unbestritten sind, sehen wie folgt aus:

Jahr	Verlust
	Fr.
2004	7'788.-
2005	23'244.-
2006	14'655.-
2007	18'049.-
2008	24'487.-
2009	35'318.-
2010	36'265.-
2011	45'279.-
2012	45'988.-

2013	52'855.- (vorliegend das streitbetroffene Jahr)
Total:	303'928.-

Wie dieser Aufstellung entnommen werden kann, ist allein zwischen dem Jahr 2004 und 2005 ein leichter Rückgang des Verlustes zu verzeichnen, hingegen ist in allen darauffolgenden Jahren ein immer grösserer Verlust eingetreten. Dies zeigt auf, dass die Erzielung eines Gewinns aus dem Verkauf der einschlägigen Artikel doch eher fraglich ist. Sollte dennoch zukünftig ein solcher eintreten, wird dieser sodann wohl kaum nachhaltig von substanzieller Höhe sein, um damit die allein schon bis zum Ende des Jahres 2013 erlittenen Verluste von immerhin Fr. 303'928.- ausgleichen zu können. Daraus folgt, dass keine Gewinnstrebigkeit zu erkennen ist.

bb) Mit Beweisaufgabe vom 10. März 2016 ersuchte der Steuerkommissär die Pflichtigen eine substanziierte, detaillierte und plausible Sachdarstellung mit entsprechenden Nachweisen über die Gewinnstrebigkeit der Einzelunternehmung "D" einzureichen. Dies z.B. mittels Businessplan, Marktanalyse, Aktionsplan bzw. Alternativpläne bei Scheitern der Erwartungen, Liquiditäts- und Investitionspläne, Umsatzanalysen usw..

Mit Schreiben vom 24. April 2016 reichten die Pflichtigen zwei Projektionen von Erfolgsrechnungen für die Jahre 2015 bis 2019 ("Szenario A - realistisch" und "Szenario B - pessimistisch") sowie eine als "Action Plan/Pendenzenliste" bezeichnete Aufstellung ein. Offensichtlich ist, dass diese Unterlagen in keiner Weise einem vom kantonalen Steueramt erwarteten Businessplan entsprechen. Um beurteilen zu können, ob der Pflichtige mit dem Onlineshop in Zukunft einen Gewinn erzielen könnte, fehlen die für eine Beurteilung wesentlichen Aussagen. Es hätte ein Business-/Geschäftsplan vorgelegt werden müssen, aus dem Angaben über die Finanzierung, d.h. den Kapitalbedarf und die -verwendung, die Kapitalherkunft, die erwartete Rendite, eine Planbilanz und eine Planerfolgsrechnung, ein Liquiditäts- und Investitionsplan sowie erwartete Einnahmen mit Angabe der dafür getroffenen Annahmen ersichtlich sind (vgl. zum Businessplan: Max Lüscher-Marty, Das Kreditgeschäft der Banken, Band 2, Firmenkundenkredite, Kreditrisikomanagement und Kredite an Firmenkunden, 2003, 3. Kapitel, 5 Businessplan). Selbst bei grossem Entgegenkommen ergeben sich die dafür notwendigen Ausführungen nicht aus den vom Pflichtigen vorgelegten Unterlagen. Aus den Ausführungen des Pflichtigen und auch aus den einzelnen Punkten des einge-

reichten Action Plans ergibt sich allein, dass mit der Unternehmung "D" nur dann ein Gewinn erzielt werden kann, wenn genügend Kunden angesprochen werden können, die dann auch tatsächlich die entsprechenden Artikel kaufen. Aus diesem Grund bezieht sich wohl ein grosser Teil der vom Pflichtigen aufgeführten Aktivitäten zur Gewinnsteigerung allein auf Werbung. Gleichzeitig ist den Ausführungen des Pflichtigen aber auch zu entnehmen, dass die rasche Entwicklung des Internets und auch durch die Möglichkeiten des Internets, weltweit Bilder hochzuladen und online zu stellen, dazu geführt hat, dass das Interesse an den vom Pflichtigen angebotenen Artikeln eher abgenommen hat. Dieses sinkende Sammlerinteresse zeigt sich im Übrigen auch bei weiteren früher prominenten Sammlertätigkeiten, wie Briefmarken und Münzen. Es hätte daher an dem Pflichtigen gelegen, detailliert aufzuzeigen, mit welchen Massnahmen – ausser Werbung für die bis anhin angebotenen Artikel – von ihm ergriffen werden müssten, um den Onlineshop in ein gewinnbringendes Unternehmen zu führen. Da diese Gesichtspunkte vom Pflichtigen überhaupt nicht angesprochen oder gar dargelegt wurden, ist davon auszugehen, dass der Pflichtige auch weiterhin bereit ist, allfällige anfallende Verluste zu tragen, was die fehlende Gewinnstrebigkeit untermauert. Hinzu kommt, dass aufgrund der guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Pflichtigen zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht auf allfällige Einkünfte aus dem Artikel-Verkauf angewiesen sind und allfällige jährliche Verluste auch getragen werden können (Bruttolohn des Pflichtigen Fr. 184'800.-). Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Pflichtige den Artikel-Versand allein als Liebhaberei/Hobby betreibt.

c) Unter Würdigung der gesamten Umstände ist es den Pflichtigen nicht gelungen, den ihnen obliegenden Nachweis zu erbringen, dass die Tätigkeit des Pflichtigen eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts darstellt. Insbesondere fehlt es beim Pflichtigen an der erforderlichen erkennbaren Gewinnstrebigkeit. Das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit muss deshalb verneint werden. Der geltend gemachte Verlust 2013 kann somit nicht zum Abzug zugelassen werden.

3. Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen sind. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetz-

zes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]