

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.142  
1 ST.2012.162

**Entscheid**

12. Dezember 2012

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A,**  
Steuergemeinde B,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. Der 1932 geborene Rentner A (nachfolgend der Pflichtige) engagiert sich seit Jahrzehnten im Pferderennsport, wobei er als Rennpferdebesitzer auch eigene Rennpferde züchtet. Steuerlich ging er bei diesem Engagement stets von einem Hobby aus, indem er nie diesbezügliche Verluste oder Gewinne deklarierte; in den Vermögensdeklarationen führte er seine Pferde nie auf.

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren 2008 wies ihn der Steuerkommissär mit Auflage und Mahnung vom 29. November 2010 bzw. 31. Oktober 2011 darauf hin, dass gemäss seinen Informationen Ertrag aus der Zucht und dem Handel mit Rennpferden sowie aus Pferderennen erzielt worden sei. Vor diesem Hintergrund sei eine Auflistung dieser Erträge sowie der damit verbundenen Aufwendungen vorzulegen, wobei die Letzteren belegmässig nachzuweisen seien. Einzureichen seien zudem sämtliche Bankkonti. Nachdem der Pflichtige nur unvollständige Unterlagen eingereicht hatte, kam es am 18. Oktober 2011 zu einer Besprechung zwischen den Parteien. Dabei wies der Pflichtige unter Beibringung von zusätzlichen Unterlagen darauf hin, dass es hier um ein langjähriges Hobby gehe, in welches er bedeutend mehr Geld hineingesteckt als gewonnen habe. Mit dem Pferd C, welches in Land Z in die Preisgelder gelaufen sei, habe er zum ersten Mal ein erfolgreiches Pferd; das sei ein Zufallstreffer. Verkauft habe er sodann bisher lediglich ein einziges Pferd, dies für Fr. 40'000.-. Der Steuerkommissär vertrat demgegenüber die Ansicht, es liege eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor, wobei aufgrund der sog. Einkommensgeneralklausel ein Einnahmeüberschuss aber auch bei Vorliegen eines Hobbys steuerbar wäre.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 4. Januar 2012 setzte der Steuerkommissär die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2008 alsdann wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	.-	.-
Satzbestimmendes Einkommen	.-	
Steuerbares Vermögen	.-	
Satzbestimmendes Vermögen	.-	

Gegenüber der Selbstdeklaration rechnete er dabei Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, basierend auf Gewinnen aus Pferdezucht und Pferderennen, von Fr. 525'000.- auf; vermögensseitig ging er von diesbezüglich nicht deklarierten Geschäftsaktiven von Fr. 1'000'000.- aus. Beide Beträge basierten auf Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 31. Januar 2012 Einsprache erheben mit dem Antrag, das geschätzte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 0.- herabzusetzen. Dabei wurde eine Auflistung sämtlicher rennpferdebezogenen Einnahmen und Ausgaben per 2008 samt Belegen eingereicht. In der Begründung wurde das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Abrede gestellt. Der Pflichtige habe während Jahrzehnten Pferde gehalten und sich gelegentlich auch als Züchter versucht; er habe eine Affektion für diese Tiere. Seine Aufwände hätten die seltenen Erträge bei weitem überstiegen und nie habe er Verluste steuerlich zum Abzug gebracht. Ein gewinnstrebigem Selbstständigerwerbender hätte eine solche Tätigkeit längst eingestellt, derweil ein Liebhaber sein verlustträchtiges Hobby unabhängig von ökonomischen Motiven eben aufrecht erhalte. Zu beachten sei bei alledem, dass Preisgelder aus Pferderennen ausschliesslich auf Glück und Zufall beruhten, was niemals Grundlage einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sein könne. Der Pflichtige habe im Jahr 2008 erst- und letztmals seit fast 40 Jahren das Glück gehabt, dass seine Pferde nennenswerte Preisgelder eingelaufen hätten; bereits im Folgejahr hätten die Ausgaben wieder deutlich über den Einnahmen gelegen. Ein zwischenzeitlicher Einnahmeüberschuss könne die Qualifikation als Liebhaberei nicht in Frage stellen. Schliesslich wurde noch geltend gemacht, bei Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit müssten Abschreibungen von € 500'000.- zugelassen werden, weil im Jahr 2008 zwei Pferde verunglückt seien; diesfalls resultierte damit ein Verlust.

Nach Durchführung einer Zusatzuntersuchung im Einspracheverfahren, welche sich auf die geltend gemachten Abschreibungen von verunglückten Rennpferden bezog, wies das kantonale Steueramt die Einsprachen mit Entscheiden vom 24. Mai 2012 ab.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige am 18. Juni 2012 Beschwerde und Rekurs mit dem Antrag, die Aufrechnungen im Zusammenhang mit einer selbstständigen Er-

werbstätigkeit zurückzunehmen, denn eine solche liege nicht vor. Nachdem er jahrzehntelang seiner Passion mit Rennpferden nachgelebt habe und es ihm dabei verwehrt gewesen sei, Kosten geltend zu machen, werde ihm nun im Alter von über 80 Jahren völlig zu Unrecht unterstellt, ein gewerbsmässiger Pferdehändler und –züchter zu sein. Falls das Gericht gleichwohl auf Gewerbsmässigkeit schliessen würde, müssten auch sämtliche im Zusammenhang mit der Aufzucht seiner Pferde stehenden Kosten aufwandseitig berücksichtigt werden. Verkauft habe er in all den Jahren im Übrigen lediglich zwei Pferde; dies wegen Liquiditätsengpässen, während er im Spital geweilt habe. Sein erfolgreiches Pferd C sei eine Ausnahmeerscheinung; eine Nadel im Heuhaufen im Leben eines Pferdebesitzers. Dessen Wert sei sodann ein reiner Liebhaberwert; eine kleine Verletzung genüge, um den Wert auf den Schlachtpreis zusammenbrechen zu lassen und mit dem Alter sinke der Wert ohnehin bis auf Fr. 0.-. Das Pferd sei im Übrigen unverkäuflich und verdiene bei ihm das Gnadenbrot.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Beschwerde- und Rekursantwort vom 12. Juli 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Am 11. September 2012 unterbreitete der Referent des Rekursgerichts den Parteien einen Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag, welchem die Vorinstanz mit Schreiben vom 21. September 2012 zustimmte. Der Pflichtige lehnte diesen telefonisch ab.

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. 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 (vgl. zum sog. Nettoprinzip: Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 25 N 5 DBG).

b) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert. 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 (BGE 125 II 113, E. 5b, 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 Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. 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 (BGE 125 II 113, E. 5b, mit weiteren Hinweisen). 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, 2A.68/2001, NStP 2001, 76 E. 4 h/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 f.). 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 andern Seite liegen kann (BGr, 11. Juli 2001, 2A.68/2001, NStP 2001, 76 E. 4 h/cc, auch zum Folgenden).

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 Erwerbs-

tätigkeit, 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 Verluste erzielt werden, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, S. 310 f.). 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](http://www.bger.ch), mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

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, § 33 lit. a StG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

c) 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 Ge-

winnstrebigkeit. Dem Steuerpflichtigen steht aber der Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 48 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 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 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 ZH, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

2. a) Der vom Pflichtigen vorab mit selbst gezüchteten Pferden betriebene Pferderennsport erfüllt durchaus gewisse Begriffsmerkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn. So beruht er auf dem Einsatz von Arbeit und Kapital und wird in einer frei gewählten Organisation und auf eigenes Risiko des Pflichtigen betrieben. Sodann nimmt der Pflichtige als Rennpferdezüchter und Rennpferdehalter/-besitzer nach aussen erkennbar am entsprechenden Markt teil. Gleichwohl ist der Pferderennsport ganz allgemein der Kategorie Liebhaberei/Hobby zuzuordnen, denn der Beweggrund für die Ausübung dieser Tätigkeit ist regelmässig nicht das Erzielen eines Erwerbseinkommens. Im Vordergrund steht zunächst eine Leidenschaft für Pferde einerseits und eine solche zur speziellen Atmosphäre auf den Pferderennbahnen andererseits. In letzterem Zusammenhang geht es wohl auch darum, die eigenen Pferde an den Rennwochenenden in die Gewinnränge laufen zu sehen; wichtig dabei sind aber nicht nur die Preisgelder, sondern auch das mit den Rangierungen verbundene Prestige als Züchter und Besitzer und letztlich auch das Freizeitvergnügen. Die Preisgelder, welche auch gute Rennpferde bei normalen hiesigen Rennen einlaufen (z.B. erhalten die fünf Erstplatzierten in einem Rennen mit einem Preisgeld von Fr. 10'000.- Anteile von Fr. 4'800.-, Fr. 1'920.-, Fr. 1'440.-, Fr. 960.- und Fr. 480.-; vgl. Programm zum Rennen Nr. 2 in Frauenfeld vom 13. Mai 2012, [www.pferderennen-frauenfeld.ch/pdf/programm/RennprogrammRT1.pdf](http://www.pferderennen-frauenfeld.ch/pdf/programm/RennprogrammRT1.pdf)), decken die mit der Tätigkeit verbundenen hohen Kosten in aller Regel nicht. Zu diesen Kosten gehören insbesondere die laufenden Unterhaltskosten, also etwa die Kosten für die Unterbringung und Pflege in einem Stall inklusive Futter (= Pension), den Tierarzt, den Hufschmied sowie den Trainer; hinzu kommen während der Rennsaison Kosten für den Transport zu den Rennen, Einschreibgebühren etc. Wie Internetrecherchen bestätigen, kommen der-

gestalt pro Jahr und Pferd schnell einmal bis Fr. 30'000.- zusammen (vgl. etwa der Hinweis aus Fachkreisen auf die Unterhaltskosten im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Rennstalls, [www.turf.ch/archiv/news.phtml?id=1110](http://www.turf.ch/archiv/news.phtml?id=1110)).

Das für Gewerbsmässigkeit sprechende Merkmal der Gewinnabsicht liegt zwar insoweit vor, als die Rennpferdebesitzer – wie erwähnt – durchaus das Ziel haben, dass ihre Pferde in Lauf der Rennsaison regelmässig in die preisberechtigten Ränge hiesiger Rennen laufen oder gar einmal ein hochdotiertes internationales Rennen gewinnen. Im ersteren Fall ist dieses Ziel aber eher ein willkommener Nebeneffekt – im Sinne eines Beitrags an die anfallenden Kosten – zum eigentlichen Vergnügen, die Pferde laufen zu sehen, während der zweite Fall allein aufgrund der Wahrscheinlichkeit (Verhältnis zwischen der Anzahl solcher Rennen und der Anzahl aller Rennpferde) so selten eintritt, dass davon vorab geträumt werden kann. Zur Erzielung eines Erwerbseinkommens eignen sich beide Varianten nicht. Dies realisieren auch Neueinsteiger spätestens nach der zweiten Rennsaison, ohne dass dies freilich ein Grund wäre, die Passion wieder aufzugeben. Die grundsätzliche Zuordnung des Pferderennsports zur Liebhaberei ist damit offensichtlich (so auch VGr AG, 6. August 1991, StE 1992, B 23.1 Nr. 26; StRK II, 28. April 2006, 2 DB.2005.200).

Wenn Rennpferdebesitzer wohl nichts dagegen hätten, den jährlichen Nettoaufwand aus dem Pferderennsport unter dem Titel eines Verlusts aus selbstständiger Erwerbstätigkeit mit übrigem Einkommen zu verrechnen, scheiterte dieses Ansinnen daran, dass die dargelegten Zusammenhänge auch den Steuerbehörden bekannt sind (vgl. zur gleichgelagerten Problematik in Deutschland: Hans-Heinrich Jörgensen; Vorbereitung auf die Besitzertrainerprüfung, Teil Steuer-, Versicherungs-, Rechts- und Sozialwesen, Fassung vom 1. Juli 2008, Ziff. 1.1, S. 2; abrufbar auf [www.nam.de](http://www.nam.de)).

b) Bei dieser Lage der Dinge ist es ohne weiteres glaubhaft und nachvollziehbar, wenn der Pflichtige geltend macht, er habe im Rahmen seines jahrzehntelangen Engagements im Pferderennsport (sinngemäss = in der Zeit vor den Erfolgen seines Spitzenpferds C) nur Aufwand gehabt und diesen Aufwand auch nie bei der Einkommenssteuer in Abzug bringen können. Auch in seinem Fall ist damit von Liebhaberei/Hobby auszugehen, denn bei jahrzehntelangem Aufwandüberschuss kann die Motivation für die Ausübung der Tätigkeit nicht in der Erzielung eines Erwerbseinkommens gelegen haben.

aa) Daran ändert nichts, dass der Pflichtige auch Pferde gezüchtet hat, denn die Züchtung erfolgte nicht mit Blick auf den Verkauf der Tiere, sondern für deren Einsatz im eigenen Rennstall; aktenkundig ist per 2008 nämlich lediglich der Verkauf eines einzigen Pferds (Zahlungseingang per 6. Juni 2008 über Fr. 40'512.50; einbezahlt von D für das Pferd E, einen Vollbruder des Pferdes C ; vgl. Bankauszug [Juni 2008] sowie Besitzerangaben zu Pferd E). Nach jahrzehntelanger Tätigkeit genügt ein solcher Einzelverkauf nicht, um von gewerbsmässigem Pferdehandel zu sprechen. Ob ein Besitzer seine Rennpferde selbst gezüchtet oder gekauft hat, ist im vorliegenden Zusammenhang einerlei; in beiden Fälle entstehen zunächst Anschaffungskosten (Kosten für Mutterstute/Deckhengst und Aufzucht des Fohlens bzw. Kaufpreis für ein fremdgezüchtetes und einsatzbereites Rennpferd) und danach für den Unterhalt. Der Erfolg ist letztlich – ohne Garantie – in beiden Fällen insbesondere vom Stammbaum des Pferdes abhängig, wobei gute Gene ihren Preis haben.

bb) Ein im nachfolgend beschriebenen Ausmass wohl kaum erwarteter Erfolg lässt eine ein halbes Leben lang ausgeübte Liebhaberei ebenfalls nicht plötzlich zur selbstständigen Erwerbstätigkeit werden:

Den Pflichtigen erteilte nach seinem jahrzehntelangen Engagement das Glück, dass ihm mit dem selbstgezüchteten Pferd C plötzlich ein absolutes Top-Pferd heranwuchs, welches höheren Aufgaben gewachsen war und nicht nur in hochdotierten internationalen Rennen eingesetzt werden konnte, sondern solche sogar gewann. So z.B. 2008 in Land Z bei einem über € 500'000.- dotierten Jagdrennen der Gruppe I. Einen ersten Grosse Erfolg auf dieser höchsten europäischen Ebene hatte dieses Pferd schon 2007 gefeiert, ein noch grösserer folgte 2009, als es ein mit über € 800'000.- dotiertes Jagdrennen gewann. Wenn dergestalt beim Pflichtigen der (von tausenden Rennpferdebesitzern geträumte) Traum, einmal Besitzer eines solchen Pferdes zu sein, im Alter von damals 76 Jahren noch in Erfüllung ging, macht ihn dies ungeachtet der erzielten Preisgelder nicht plötzlich zum Selbstständigerwerbenden. Denn die erzielten Erfolge waren nicht planbar; sie entsprangen wohl auch Fachkenntnissen (z.B. einer geschickten Auswahl von Stute und Deckhengst bei der Zucht), waren aber insbesondere auch von Glück und Zufall bestimmt. Ein Glück und Zufall entspringender Erfolg kann aber kein Merkmal der selbstständigen Erwerbstätigkeit sein. Desgleichen kann denn auch ein Lottospieler, der jahrzehntelang unter hohen Einsätzen mit System Lotto spielt, nicht als selbstständig Erwerbender qualifiziert werden, wenn irgendwann einmal der ersehnte hohe Gewinn resultiert.

c) Nach alledem ist als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass sich die angefochtene Veranlagung und Einschätzung insoweit nicht halten lassen, als sie im Zusammenhang mit den vom Pflichtigen im Pferderennsport per 2008 erzielten Einnahmen von Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ausgehen.

3. a) Zu prüfen bleibt, ob ein in einer Steuerperiode erzielter Einnahmeüberschuss aus dem Pferderennsport aus anderem Grund steuerbar ist. Die Steuerbehörde hält dafür, dass dem so ist, verwies sie doch schon im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren darauf, dass bei einer allfälligen Qualifikation als Liebhaberei/Hobby die sog. Einkommensgeneralklausel zur Anwendung gelange (vgl. Notiz zur Besprechung der Parteien vom 18. Oktober 2011, Schlusssatz).

b) Sowohl im DBG wie auch im StG wird der Grundsatz der Gesamtreinkommenssteuer mit der Einkommensgeneralklausel und einem beispielhaften Einkünftecatalog verwirklicht. So unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16-39 N 12 DBG und § 16 StG N 15 StG).

c) Zu den Einkünften, welche im Gesetz nicht exemplifikatorisch aufgezählt werden und damit aufgrund der Einkommensgeneralklausel zu besteuern sind, gehören insbesondere auch Einkünfte aus einer Liebhaberei (BGr, 15. Januar 1990, NStP 1990, 133; Reich, Art. 16 N 27; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art 16 N 36 DBG und § 16 N 51 StG). Erfasst werden sodann auch die Einkünfte aus Spiel und Wette (z.B. das Preisgeld aus einem Fernsehquiz; vgl. VGr, 28. April 1986, StE 1987 B 26.27 Nr. 2), soweit diese nicht als solche aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltung qualifizieren und damit nach Massgabe der Spezialbestimmung von Art. 23 lit. e DBG bzw. § 23 lit. e StG steuerbar sind.

d) Die im Streit liegenden hohen Preisgelder, welche das Pferd C dem Pflichtigen per 2008 eingelaufen hat, qualifizieren nach dem Gesagten als Einkünfte aus Liebhaberei, wobei auch eine gewisse Nähe zu Einkünften aus Spiel und Wette besteht; so oder anders sind sie damit nach Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG steuerbar.

e) Bei Rennpferdebesitzern kommt es nach dem bereits Gesagten deshalb regelmässig nicht zur Besteuerung der im Rahmen ihrer Liebhaberei eingelaufenen Preisgelder, weil diese in den allermeisten Fällen betragsmässig unter den Aufwendungen zur Erzielung dieser Einkünfte zurückbleiben. Diese Aufwendungen qualifizieren nämlich als abzugsfähige Gewinnungskosten im Sinn von Art. 25 DBG bzw. § 25 StG. Die letzteren Bestimmungen bilden in Bezug auf die abzugsfähigen Gewinnungskosten (als Korrelat zu Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG) nämlich in dem Sinn eine Generalklausel, als nach dem objektiven Nettoprinzip alle mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 4 DBG und § 25 N 4 StG).

Abzugsfähig sind Gewinnungskosten dabei grundsätzlich nur, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen der steuerpflichtigen Person gegenüber steht. Wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Steuerperiode zufließen, werden die Gewinnungskosten nicht berücksichtigt (BGr, 20. Dezember 1985, ASA 56, 132 = StE 1987 B 23.45 Nr. 1 = StR 1987, 360 = NStP 1986, 155; kritisch dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 8 DBG und § 25 N 8 StG). Gewinnungskostenüberschüsse, die bei der Ermittlung des Reineinkommens einer Steuerperiode infolge zu tiefer Bruttoeinkünfte nicht berücksichtigt werden können, sind nur dort mit Einkünften späterer Steuerperioden verrechenbar, wo das – wie im hier nicht betroffenen Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit – ausdrücklich vorgesehen ist (Reich, Art. 25 N 16).

Den privaten Lebenshaltungskosten zugehörige Aufwendungen für ein Hobby oder für Liebhaberei sind demnach als Gewinnungskosten abziehbar, wenn sie zur Erzielung von in derselben Bemessungsperiode anfallenden Einkünften getätigt werden. Gleich verhält es sich sodann in Bezug auf die Aufwendungen bzw. die Einsätze im Zusammenhang mit Gewinnen aus Spiel- und Wette (Reich, Art. 25 N 11 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 13 f. DBG und § 25 N 15 f. StG).

f) Als zweites Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass die vom Pflichtigen per 2008 mit seinen Rennpferden erzielten Einnahmen, abzüglich der zugehörigen Aufwendungen per 2008, als steuerbare Einkünfte aus Liebhaberei qualifizieren.

4. a) Obwohl der Steuerkommissär nach dem Gesagten fälschlicherweise von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausging, hat er im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung den steuerbaren Nettogewinn aus Liebhaberei letztlich korrekt ermittelt (Einnahmen 2008 ./ Aufwendungen 2008), weil er bei der Gewinnermittlung weder Vorjahresverlusten noch Abschreibungen Rechnung getragen hat. Solche können bei Liebhaberei bzw. bei Privatvermögen von vornherein kein Thema sein.

Zu Recht schätzte er dabei den Nettogewinn gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemässen Ermessen, weil der Pflichtige trotz Auflage und Mahnung die verlangte Aufstellung über die erzielten Einnahmen und getätigten Ausgaben nicht eingereicht und damit einen Untersuchungsnotstand verursachte hatte.

b) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2.A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessenseinschätzung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59

StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

c) Die Steuerbehörde schätzte den Nettogewinn aus dem Pferderennsport per 2008 auf Fr. 525'000.-, wobei sich dieser gemäss den Erwägungen in den Einspracheentscheiden wie folgt zusammensetzt:

Preisgelder	€	478'442.-
Nachgewiesene Auslagen	€	- 179'607.-
<hr/>		
Total	€	298'835.-
Umgerechnet zum Jahresmittelkurs 1.586665	Fr.	474'151.-
Nicht nachgewiesene Kosten geschätzt	Fr.	- 50'000.-
Erträge aus anderen Rennen und Pferdeverkäufen geschätzt	Fr.	100'000.-
<hr/>		
<b>Total</b>	<b>Fr.</b>	<b>524'151.-</b>

d) Im Einspracheverfahren reichte der Pflichtige erstmals eine Aufstellung zu seinen pferderennsportbezogenen Einnahmen und Ausgaben per 2008 ein. Danach beliefen sich die Einnahmen auf € 478'442.- und die Ausgaben auf € 699'233.-.

aa) Soweit aus den Akten ersichtlich, hat der Pflichtige seine Rennpferde 2008 ausschliesslich in Land Z eingesetzt. Der dortige Rennveranstalter erstellt den teilnehmenden Besitzern monatliche Kontoauszüge, auf welchen die Einnahmen (insb. Preisgelder) sowie die rennbezogenen Ausgaben (z.B. Provisionen zugunsten Trainer und Jockey), aber auch die Land Z bezogenen Unterhaltskosten (Pension und Training der Pferde, Tierarzt etc.) aufgelistet sind (vgl. Monatsauszüge für das Jahr 2008).

bb) Was zunächst die Einnahmen anbelangt, stimmt der vom Pflichtigen in der Übersicht angegebene Totalbetrag von € 478'442.- mit den Monatsauszügen des Rennveranstalters überein, so dass mit der Steuerbehörde davon auszugehen ist.

Anders verhält es sich auf der Seite der Ausgaben: Der geltend gemachte Jahresaufwand von € 699'233.- enthält Abschreibungen im geschätzten Betrag von € 500'000.- für zwei angeblich per 2008 verunglückte Rennpferde. Abgesehen davon,

dass die behaupteten Unfälle bzw. Wertverluste per 2008 trotz Zusatzuntersuchung im Einspracheverfahren in keiner Weise belegt worden sind, setzte die Vornahme von (begründeten) Abschreibungen Geschäftsvermögen voraus. An solchem fehlt es hier indes, nachdem die Rennpferde im Rahmen der betriebenen Liebhaberei dem Privatvermögen des Pflichtigen zuzuordnen sind.

Die demnach verbleibenden Auslagen von € 199'233.- sind im Umfang von € 184'860.- durch die Angaben auf den Kontoauszügen des Rennveranstalters belegt. Die weiter aufgelisteten Auslagen ausserhalb der Abrechnungen des Rennveranstalters im Umfang von € 14'373.- können aufgrund der im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren eingereichten Rechnungen schätzungsweise ebenfalls anerkannt werden, wovon auch die Vorinstanz ausgeht (vgl. Vergleichsvorschlag des Rekursgerichts vom 11. September 2012 und Zustimmung des Steuerkommissärs vom 21. September 2012). Damit errechnet sich gestützt auf die um die Abschreibungen korrigierte Übersicht des Pflichtigen per 2008 ein Einnahmeüberschuss von € 279'209.- (€ 478'442.- ./ € 199'233.-).

cc) Dieser Nettogewinn per 2008 ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass das Pferd C 2008 das bereits erwähnte Rennen auf der Gruppe I Ebene gewann und dergestalt in einem einzigen Rennen ein Preisgeld von € 234'000.- einlief (vgl. Kontoauszug des Rennveranstalters vom 1. Dezember 2008). Hätte sich das Pferd bei diesem Rennen (sowie in einem Folgerennen im gleichen Monat) nicht in den Gewinnrängen klassiert, hätte der Pflichtige also auch per 2008 keinen steuerbaren Einnahmeüberschuss erzielt, was erneut vor Augen führt, wie sehr hier Glück und Zufall mitspielte. Weil der Einnahmeüberschuss von € 279'209.- weitgehend auf dieses eine Rennen zurückzuführen ist, rechtfertigt es sich, bei der Gewinnumrechnung in Schweizer Franken vom €/Fr.-Wechselkurs per Monat des Sieges an diesem Rennen von 1.51 auszugehen, was demnach zu steuerbaren Einkünften aus Liebhaberei/Hobby von Fr. 421'606.- führt.

dd) Hinweise dafür, dass dem Pflichtigen per 2008 weitere Preisgelder aus Rennen ausserhalb des Landes Z zugekommen sind, finden sich weder in den Steuerakten noch im Rahmen von Internetrecherchen. Wenn sich sodann die Pferde des Pflichtigen nach dem Gesagten in dessen Privatbesitz befinden, konnte er mit dem Verkauf eines Pferds von vornherein kein weiteres Einkommen erzielen; hätte er mit

dem erwähnten Verkauf des Pferds E überhaupt einen Gewinn erzielt, wäre dieser nach Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG nämlich steuerfrei.

Auch zugunsten des Pflichtigen lassen die Akten nicht auf einen weiteren Korrekturbedarf schliessen. Vorjahresverluste können nach dem Gesagten im Bereich von Einkommen aus Liebhaberei/Hobby nicht geltend gemacht werden. Soweit sich die diesbezügliche Rechtsprechung mit Blick auf die Schnittstelle zur selbstständigen Erwerbstätigkeit durchaus kritisch hinterfragen lässt (vgl. vorstehend E. 3e), entschärft sich diese Problematik im vorliegenden Fall insoweit, als der Pflichtige solche Verluste in keiner Weise quantifiziert bzw. überhaupt substantiiert hat und solche im vorliegenden Ausnahmefall auch nicht naheliegend sind. So hatte das heranwachsende Spitzenpferd C nämlich schon in den Vorjahren bzw. in seinen ersten Rennen grosse Erfolge. Nach dem ersten Sieg im Jahr 2007 auf Gruppe I Ebene belief sich das dem Pflichtigen insgesamt eingelaufene Preisgeld bereits auf rund Fr. 500'000.-, was den vom Pflichtigen in den Vorjahren betriebenen Hobbyaufwand übertroffen haben dürfte.

ee) Damit bleibt es beim vorstehend ermittelten Einnahmeüberschuss von Fr. 421'606.-. Mit den bereits im Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen hat der Pflichtige damit immerhin den Nachweis erbracht, dass sich die vorinstanzliche Schätzung von Fr. 525'000.- im Umfang von Fr. 103'394.- als zu hoch erweist.

ff) Unerklärlich ist, wieso die Steuerbehörde dem Pflichtigen (naheliegenderweise wohl im Zusammenhang mit der falschen Annahme des Vorliegens einer selbstständigen Erwerbstätigkeit) abzugsseitig einen Betrag von Fr. 7'000.- für Beiträge in die Säule 3a zugestanden hat (vgl. Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentcheid vom 4. Januar 2012). Im Alter von damals 76 Jahren konnte dieser gar nicht mehr in die Säule 3a einzahlen und hat er denn auch keine solchen Beiträge deklariert (vgl. Steuererklärung 2008). Damit reduziert sich die zugunsten des Pflichtigen vorzunehmende Einkommenskorrektur auf Fr. 96'394.- (Fr. 103'394.- ./ Fr. 7'000.-; vgl. dazu bereits der Vergleichsvorschlag).

e) Ausgehend von den angefochten Faktoren ist das steuerbare Einkommen im Bereich der direkten Bundessteuer damit neu auf Fr. .- festzusetzen; im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern ergibt sich neu ein steuerbares und gleichzeitig satzbestimmende Einkommen von Fr. .- .

f) Bei den Staats- und Gemeindesteuern rechnete der Steuerkommissär mit Blick auf die nicht deklarierten Rennpferde des Pflichtigen einen wiederum nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzten Betrag von Fr. 1 Mio. auf. Zu deklarieren waren diese Pferde auch bei deren Zuordnung zum Privatvermögen. Der Betrag erweist sich sodann allein schon aufgrund des Werts des Spitzenpferds C nicht als unangemessen hoch. Insbesondere nach dem Grosse Erfolg im Herbst 2008 war diesem per Ende 2008 (= massgeblicher Zeitpunkt für die Vermögensbewertung) ohne weiteres das Potential zuzusprechen, im Verlauf der noch kommenden Rennjahre auf höchster Ebene Preisgelder in Millionenhöhe einzulaufen. Im Übrigen besass der Pflichtige – wie u.a. die Belege zu den Pferdepensionskosten aufzeigen – noch zahlreiche weitere Pferde und hat er es unterlassen, ein Inventar seines Besitzes mit selbst geschätzten Wertangaben vorzulegen. Der erwähnte aktenkundige Verkauf eines Vollbruders von C im Betrag von Fr. 40'512.50 zeigt sodann, dass die Rennpferde aus seiner Zucht keineswegs mit Blick auf immer mögliche Verletzungen gewissermassen wertlos waren, wie das im Rahmen der einzigen vermögensbezogenen Einwendung in der Beschwerde- und Rekurschrift geltend gemacht wird. Gleiches ergibt sich aus dem Umstand, dass der Pflichtige im Zusammenhang mit zwei verunfallten Pferden, welche bei Weiterem nicht die Klasse des Pferdes C hatten, € 500'000.- abschreiben wollte. Die Unrichtigkeit der vermögensseitigen Schätzung (Wert aller Rennpferde) wurde damit in keiner Weise nachgewiesen, so dass die entsprechenden Aufrechnungen bzw. die vermögensseitigen Steuerfaktoren als solche zu bestätigen sind.

5. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).