



## Entscheid

18. November 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Barbara Collet

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011**

hat sich ergeben:

A. Die Künstlerin A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. 118'200.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 117'500.- (Staats- und Gemeindesteuern). Dabei zog sie von ihren Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit als Design- und Kunstdozentin an der Hochschule C sowie ihrer (damaligen) Tätigkeit als Jurorin der D einen Verlust aus selbstständiger (Künstler-)Tätigkeit im Umfang von Fr. 9'611.- ab.

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 7. Juni 2013 setzte das kantonale Steueramt ein steuerbares Einkommen von Fr. 128'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 127'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest. Es liess dabei den geltend gemachten Verlust aus selbstständigem Erwerb nicht zur Verrechnung mit den übrigen Einkünften zu.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 7./8. Juli 2013 Einsprache mit dem Antrag, den Verlust aus ihrer selbstständigen Künstlertätigkeit steuermindernd zu berücksichtigen. Mit Entscheiden vom 12. Juli 2013 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 21. August 2013 liess die Pflichtige an der Verfechtung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit als Künstlerin festhalten und reichte zahlreiche Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 24. September 2013 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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 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 Zumutung 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 DBG und Kommentar zum Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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 (RK, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108).

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 schliess-

lich 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 + 767/2010, BGE 125 II 113; anderer Meinung bislang das Verwaltungsgericht, VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch), E. 2.4 f. und VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67).

c) Abzugsgrenzen ist die selbstständige Erwerbstätigkeit insbesondere von der Liebhaberei bzw. vom 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.

Indiz für die Qualifikation als Liebhaberei kann eine fehlende Gewinnstrebigkeit sein. Diese 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 (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 abgeschlosse-

ne 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 (so genannter 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 (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 48 DBG und § 18 N 38 StG). 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). 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). Gerade bei künstlerischen Tätigkeiten steht vielfach nicht die Erzielung eines kalkulierbaren Ertrags, sondern die Liebe zur Kunst im Vordergrund, wobei dem Aspekt der Selbstverwirklichung eine zentrale Bedeutung zukommt (StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

Qualifiziert die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als Liebhaberei oder produziert sie reine Lebenshal-

tungskosten (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 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) Strittig ist vorliegend, ob die von der Pflichtigen neben ihrer Anstellung als Dozentin an der Hochschule C, ausgeübten künstlerischen Tätigkeiten eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellen und sie damit die in diesem Zusammenhang angefallenen Verluste mit ihren übrigen Einkünften verrechnen kann. Das kantonale Steueramt spricht ihren diesbezüglichen Unternehmungen den Charakter einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts ab, da die Gewinnerzielungsabsicht fehle. Da das kantonale Steueramt von ideell motivierten freiberuflichen Aktivitäten ausgeht, ist nach dem unter vorstehender E.1.d Gesagten vorliegend die Pflichtige für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit beweispflichtig.

b) Gemäss den Akten absolvierte die Pflichtige, welche unter dem Künstlernamen E auftritt, zwischen 1983 und 1989 Ausbildungen im Bereich der bildenden Kunst. Im Jahr 20... absolvierte sie ein phd-Programm der F Hochschule in Zusam-

menarbeit mit der Universität G. In den Jahren 2012/13 durchlief sie sodann einen CAS-Studiengang "Mediation im interkulturellen und interreligiösen Kontext". Nach anderen Lehrtätigkeiten beginnend im Jahr 19..., arbeitet sie seit 19... als Dozentin an der Hochschule C, wo sie den Studiengang "H" aufbaute. Neben ihrer Lehrtätigkeit war und ist sie aktiv in der Kunstforschung tätig, aktuell zum Thema I. Von 2008 - 2012 war sie überdies Mitglied der D. Weiter beteiligt sie sich regelmässig an Einzel- und Gruppenausstellungen im In- und Ausland. Sodann erschienen in den letzten Jahren verschiedene Publikationen unter ihrer Mitwirkung. Verschiedentlich nahm sie sodann an Kunstwettbewerben teil und wurde mehrfach für ihre Arbeiten ausgezeichnet. Ebenfalls war und ist sie seit 20... anlässlich von Tagungen, Vorträgen und Workshops in der Kunstszene präsent.

Die Pflichtige lässt ausführen, dass sich ihre Praxis im Laufe ihrer künstlerischen Karriere hin zu einem erweiterten Kunstbegriff entwickelt habe und heute neben eher traditionelleren Formen wie Skulptur und Malerei auch Installationen, Video-, Audio- oder Mixed-Media-Arbeiten und vor allem partizipative oder performative Projekte umfasse, welche oft im öffentlichen Raum stattfänden und andere Akteure mit einbezögen. Derartige Werke seien vielfach kaum verkäuflich. Sie würden aber von Institutionen und öffentlichen Auftraggebern nachgefragt. Wichtige Finanzierungsquellen derartiger Kunst seien Beiträge von Stiftungen sowie Fördergelder. Diese Kunstform müsse vernetzt und interdisziplinär vorgehen und sei per se forschende Kunst. Insofern lasse sich die künstlerische freiberufliche Tätigkeit nicht von der eher wissenschaftlichen Tätigkeit der Pflichtigen an der Hochschule C trennen. Die Vortragstätigkeit der Pflichtigen sei ebenfalls Teil ihrer künstlerischen Arbeit. Regelmässig betreibe sie dabei Marketing in eigener Sache. Die Teilnahme an entsprechenden Veranstaltungen sei nicht Teil ihres Pflichtenhefts als Dozentin der Hochschule C. Gleiches gelte in Bezug auf die von ihr selbst- oder mitverfassten Schriften. Diese Publikationen seien kaum je gewinnbringend. Sie belegten aber die aktive Teilnahme der Pflichtigen am Diskurs und Marktgeschehen im Bereich der Produktion von Kunst im öffentlichen Raum. Dass die Pflichtige im schweizerischen Kunstdiskurs präsent sei, belegten sodann zahlreiche Erwähnungen ihrer Person und ihrer Werke auf kunstbezogenen Webseiten.

Hinsichtlich der Gewinnstrebigkeit macht die Pflichtige geltend, dass ihr Festhalten an der (behaupteten) selbstständigen Erwerbstätigkeit sich nicht als ideell begründet erweise, sondern Voraussetzung für die unselbstständige Dozenten-Tätigkeit

sei. Die Kosten der verfochtenen selbstständigen Künstlertätigkeit müssten eigentlich als Gestehungskosten für die Tätigkeit an der Hochschule betrachtet werden. Der erweiterte Lehrauftrag der Hochschule umfasse sowohl Lehre als auch Forschung. Im Rahmen von Forschungsprojekten der Hochschule bringe sie regelmässig auch eigene künstlerische Arbeiten ein. Ihre künstlerische und forschende Tätigkeit sei eine eigentliche "conditio sine qua non" für die Anstellung an der Hochschule. Für die ausserschulischen künstlerischen Tätigkeiten, insbesondere die praxisorientierten, stelle die Hochschule keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Da diese Arbeit aber von der Hochschule vorausgesetzt werde, könnten ihre diesbezüglichen Auslagen deshalb auch als Gewinnungskosten im Sinn von Art. 25 DBG qualifiziert werden.

Die künstlerische und forschende (selbstständige) Tätigkeit der Pflichtigen lasse sich kaum von der unselbstständigen Tätigkeit als Forscherin und Dozentin trennen. Tätigkeiten auf dem Markt für Kunst im öffentlichen Raum würden einigermaßen zufällig einmal gegen Rechnung und einmal gegen Lohnausweis vergütet. Dies führe dazu, dass Künstler im Bereich der Kunst im öffentlichen Raum oftmals wenig "selbstständiges" Einkommen ausweisen könnten. Dies mache die Tätigkeit aber nicht zur Liebhaberei oder zum Hobby ohne Erwerbsabsicht. Die unterschiedlichen Abrechnungsmethoden seien kein taugliches Abgrenzungskriterium. Zum Beispiel würden vom Nationalfonds unterstützte Forschungsprojekte, welche sich zwar im Rahmen der strategischen Ziele der Hochschule bewegten, innerhalb welcher die Pflichtige aber selbstständig und weisungsungebunden agiere, aus administrativen Gründen über die Hochschule abgerechnet, indessen sei die darauf gründende Zuordnung zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit wenig sachgerecht. Gleiches gelte für die Honorare aus der Tätigkeit für die D.

Abschliessend scheidet die Pflichtige in Beschwerde bzw. Rekurs daher einen Teil der ausgewiesenen Löhne (von Hochschule und D) als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus und hält dafür, dass ihre selbstständige Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2011 bei sachgerechter Betrachtung gewinnbringend gewesen sei. Daraus sei erkennbar, dass sie ihre künstlerischen Tätigkeiten neben ihrer Anstellung an der Hochschule C sehr wohl mit Gewinnabsicht ausübe.

c) Zu ihrem Standpunkt, dass die praxisorientierte Künstlertätigkeit ausserhalb der Hochschule C Bedingung für ihre Anstellung an derselben sei, reichte die Pflichtige zwei Bestätigungen ein. Zum einen weist Prof. J, K des Bereichs L der Hochschule C

darauf hin, dass von den Dozierenden ein praktischer Leistungsausweis und Erfahrungen erwartet würden, was eine eigene professionelle künstlerische Praxis erfordere. Für die Hochschule sei es zentral, dass die Dozierenden neben ihren Aufgaben in Lehre und Forschung ihre eigene freiberufliche und professionelle künstlerische Tätigkeit weiterführten. Die Aktualität und Diversität der freiberuflichen künstlerischen Praxis der Pflichtigen seien für die Hochschule von grossem Wert. Die zweite Bestätigung stammt von Dr. M, Leiterin N der Hochschule C, welche bekundet, dass die Pflichtige innerhalb ihrer Anstellung zu 20% der künstlerischen Forschung verpflichtet sei. Das Spezialgebiet der Pflichtigen sei hierbei "N". Sie bringe die Voraussetzungen für dieses Forschungsfeld in idealtypischer Weise mit. Die Aktualität und Diversität der freiberuflichen künstlerischen Praxis und ihr persönliches Netzwerk seien als Basis für Lehre und Forschung an der Hochschule C, äusserst wertvoll. Im Rahmen der praxisbasierten Forschungsarbeit werde immer auch eine eigene künstlerische Leistung von den Projektbeteiligten erwartet.

d) Das kantonale Steueramt hielt im Einspracheentscheid dafür, dass aus der behaupteten selbstständigen Tätigkeit der Pflichtigen seit 20... (mit Ausnahme von 20... aufgrund der Deklaration von Gewinnungskosten bei den Berufsauslagen) stets Verluste resultiert hätten. Gestützt auf die anhaltende Verlustsituation sprach es der Pflichtigen die Gewinnerzielungsabsicht ab. Sodann sei die Pflichtige in der Lage, ihren Lebensunterhalt mittels Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu decken. Aus der Begründung der Pflichtigen selber gehe weiter hervor, dass sie die künstlerische Arbeit nicht aus wirtschaftlichen sondern aus ideellen Gründen betreibe.

3. a) Während die übrigen Merkmale einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht zur Diskussion stehen, geht es vorliegend zur Hauptsache um die Abgrenzung zwischen selbstständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei, namentlich um die Frage des Vorliegens der Gewinnstrebigkeit.

Hinsichtlich der fraglichen Tätigkeit(en) ist es unbestritten und erwiesen, dass die Beteiligung der Pflichtigen an Ausstellungen im In- und Ausland, ihre Teilnahme an verschiedenen Wettbewerben, ihr Engagement als Expertin in Kunstjurs, die internationale Vortragstätigkeit und ihre Publikationen in Büchern sowie namhaften Zeitschriften von einer aktiven Präsenz im Kunstgeschehen und einem reichen künstlerischen Schaffen zeugen. Dies unterstreichen auch die Bestätigungen der Hochschule C, wel-

che ihr eine professionelle nebenberufliche Tätigkeit attestieren. Zur Frage des Vorliegens einer selbstständigen Erwerbstätigkeit vermögen die Bestätigungen jedoch nichts Entscheidendes beizutragen.

So scheint es evident, dass ein künstlerischer Praxis- und Erfahrungsausweis unabdingbare Voraussetzung dafür bildet, überhaupt als Kunstdozentin an einer Hochschule angestellt zu werden. Sowohl ihre Künstlerinneneigenschaft, als auch die Forschungstätigkeit und damit die Durchführung von und Teilnahme an entsprechenden Projekten können insoweit in Übereinstimmung mit der Pflichten durchaus als "conditio sine qua non" ihrer Anstellung an der Hochschule verstanden werden. Dass es für eine Hochschule überdies sehr wertvoll ist, wenn sich über die Jahre bestätigt, dass eine gut vernetzte, engagierte und erfolgreiche Künstlerin verpflichtet werden konnte, steht sodann ausser Frage.

In wirtschaftlicher Hinsicht und damit aus steuerrechtlichem Blickwinkel massgebend sind im Verhältnis Hochschule - Pflichtige indessen einzig die im Arbeitsvertrag vereinbarten Tätigkeiten und Leistungen. Wie weit das Engagement einer Dozentin darüber hinausgeht, hängt wohl in erster Linie mit deren Leidenschaft zu ihrem Kunstbereich zusammen und stellt einen nicht monetären Image-Wert für die Schule und Renommee für die Künstlerin dar. Eine engagierte Kunstdozentin wird ihr künstlerisches Schaffen gewöhnlich nicht auf ihren Lehrauftrag an der Hochschule begrenzen. Arbeit und Passion können gerade bei künstlerischen Berufen regelmässig nicht scharf getrennt werden. Ob allerdings eine freiberufliche (durchaus professionelle) Künstlertätigkeit mit der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird und dergestalt als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist, muss anhand von erkennbaren Fakten nachgewiesen werden.

b) Die vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid aufgezeigte anhaltende Verlustsituation seit 2004 wird von der Pflichtigen nicht in Abrede gestellt. Hier von ist daher auszugehen. Die Verlustperiode dauerte demnach in der Steuerperiode 2011 bereits seit mindestens 7 Jahren an.

Für die Steuerperiode 2011 rechnete die Pflichtige allerdings vor, dass ihre selbstständige Tätigkeit bei sachgerechter Abgrenzung einen moderaten Gewinn aufgezeigt hätte. Es seien Entgelte für künstlerische Forschungsarbeiten gewissermassen zu Unrecht an die Hochschule ausbezahlt worden. Diese hätten ihr direkt und nicht

über ihren Lohn von der Hochschule zugerechnet werden müssen. Bei richtiger Betrachtung präsentiert sich ihre selbstständige Tätigkeit deshalb sehr wohl als gewinnstrebig.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. In der Steuerperiode 2011 war die Pflichtige über das ganze Jahr gesehen zu über 97% an der Hochschule angestellt (8 Monate 104.45%, 4 Monate 84.18%). Sie bekundet selber und die Hochschule bestätigt, dass ihr Auftrag an der Hochschule jeweils einen Forschungsanteil von 20%, in der Steuerperiode 2011 gar einen solchen von 40%, umfasste. Demnach war es Teil ihres Pflichtenheftes, Forschungsprojekte durchzuführen und wurde sie hierfür entsprechend ihrem Anstellungsvertrag bzw. nach Art. 327a Abs. 1 OR, wonach der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen hat, von der Hochschule entschädigt. Wenn sie selber in gewissem Umfang bei der Organisation der Finanzierung bzw. Entlohnung der Projektarbeit zuständig war, so dürfte dies ebenfalls mit der Hochschulleitung so vereinbart gewesen sein und stellt diese Funktionsweise nicht nur in der Kunst- sondern auch in anderen Sparten der Hochschulforschung keine Seltenheit dar. Eigene finanzielle Mittel hatte sie dabei jedenfalls nicht aufzubringen. Auch die innerhalb der Forschungsprojekte genossene Freiheit bei der Ausführung und Erfüllung der Projektziele stellt daher keinen Widerspruch zur Betrachtung dieser Arbeiten als unselbstständige Tätigkeiten im Rahmen ihrer Anstellung an der Hochschule dar, genießt doch jeder Arbeitnehmer im Rahmen seiner Anstellung – jedenfalls auf Stufe einer Hochschuldozentin – eine gewisse, eigene Gestaltungsfreiheit.

Auch die Entschädigung für ihre Arbeit bei der D stellt eine Einkunft aus unselbstständigem (Teilzeit-)Erwerb dar, welcher mittels Lohnausweis richtigerweise so deklariert wurde.

Das kantonale Steueramt hat daher zu Recht den gesamten Lohn der Hochschule C ebenso wie denjenigen der D als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit betrachtet. Im Übrigen hat die Pflichtige diese beiden Saläre in der Steuererklärung selber als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Sie machte zudem bereits pauschale Berufskosten in der Höhe von Fr. 4'000.- sowie Weiterbildungskosten von Fr. 1'136.- für ihre Haupterwerbstätigkeit und Fr. 800.- pauschale Berufskosten für ihre Nebenerwerbstätigkeit bei der D geltend.

c) Nach dem Gesagten stellt die Gewinnerzielungsabsicht ein subjektives Kriterium dar, auf deren Vorhandensein nur durch objektiv erkennbare Tatsachen geschlossen werden kann. Wie gesehen (E.3.b) verfängt die Hauptargumentation der Pflichtigen zur Begründung einer Gewinnerzielungsabsicht nicht. Daneben gibt sie an, dass ihre gesamte künstlerische Tätigkeit, sowohl Lehre und Forschung an der Hochschule, als auch die praktischen Tätigkeiten, eine Einheit bildeten. Die praktischen Tätigkeiten seien eine Bedingung, ohne welche sie ihre Stelle an der Hochschule nie erhalten hätte und ihre dortige Funktion nicht erfüllen könnte. Damit ist aber ihrer eigenen Argumentation keine Absicht zu entnehmen, mit den künstlerischen Aktivitäten in erster Linie weiteres Einkommen erwirtschaften zu wollen. Vielmehr entspringt es nach Auffassung des Steuerrekursgerichts primär ihren persönlichen Ambitionen, diese freiberuflichen Unternehmungen – ungeachtet ihrer Rentabilität – aufrecht zu erhalten.

Wie die Pflichtige inskünftig Gewinne erzielen will, ist nicht erkennbar. Es steht für sie auch nach über sieben verlustreichen Jahren keine Umstrukturierung der freien Künstlertätigkeit (beispielsweise Verringerung ihres Pensums an der Hochschule zwecks Zeitgewinns, Konzentration auf Ausstellungen im Inland, Erhöhung ihrer Honorarforderungen oder dergleichen) zur Diskussion. Zwar erwähnt sie die Möglichkeit, dass sich ihre Einkünfte aus der Anstellung an der Hochschule in Zukunft wegen Sparbemühungen der öffentlichen Hand reduzieren könnten, was gleichzeitig die für die freie Tätigkeit verfügbare Zeit erhöhen würde. Indessen strebt sie dieses Szenario selber gerade nicht an. Dass sie sich ungeachtet der fehlenden Einträglichkeit ihrer Nebenbeschäftigung nicht von ihren Kunstprojekten abbringen lassen wird, zeigt sich auch an ihrem offenkundigen Bewusstsein, dass sich im von ihr bearbeiteten Kunstsektor kaum kostendeckend bzw. gewinnbringend arbeiten lässt. Damit kann auch in naher Zukunft kein Gewinn erwartet werden. Sodann dauert die Anlaufzeit der Pflichtigen als freischaffende Künstlerin (neben ihrer festen Anstellung an der Hochschule) bereits seit Ende der 90-er Jahre an. Eine erwiesene verlustreiche Periode ihrer deklarierten selbstständigen Erwerbstätigkeit von mindestens sieben Jahren erscheint deshalb vorliegend als ausreichend, um auf eine insgesamt fehlende erkennbare Gewinnerzielungsabsicht zu schliessen. Auf Einkünfte aus ihrer Nebentätigkeiten ist die Pflichtige angesichts ihres Gehalts als Hochschuldozentin überdies auch gar nicht angewiesen.

Wer aber dergestalt ausschliesslich oder wenigstens primär die Verwirklichung künstlerischer Ziele und das Ausleben persönlicher Neigungen verfolgt, unter

gelegentlicher Ausnutzung sich bietender Gelegenheiten zur Gewinnerzielung, betreibt Liebhaberei und übt aus steuerlicher Sicht keine selbstständige Erwerbstätigkeit aus.

d) Abschliessend sei hinzugefügt, dass die eigene Betrachtungsweise der Pflichtigen, wonach sie ihre verschiedenen künstlerischen Tätigkeiten als Einheit sieht, durchaus nachvollzogen werden kann. Steuerlich hat jedoch der Umstand, dass sie sowohl im Rahmen ihrer Anstellung an der Hochschule als auch anlässlich ihrer übrigen künstlerischen Tätigkeiten als ein und dieselbe Künstlerin E auftritt und sie selber keinen wesentlichen Unterschied zwischen ihren verschiedenen Arbeitsbereichen macht, keine Gleichbehandlung dieser Tätigkeiten zur Folge. Im Unterschied zum Verständnis der Pflichtigen unterscheidet das Steuerrecht eben sehr wohl zwischen Arbeiten, die im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausgeübt werden und Tätigkeiten, welche die steuerpflichtige Person in "Eigenregie" unternimmt.

e) Nach dem Gesagten hat das kantonale Steueramt deshalb zu Recht die Verrechnung des Verlusts von Fr. 9'611.- mit den übrigen Einkünften abgelehnt. Beschwerde und Rekurs sind daher abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]