

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.246
1 ST.2013.291

Entscheid

27. Februar 2014

Mitwirkend:

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

In Sachen

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

vertreten durch C Treuhand AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 und 2009 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2008 und 2009**

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) ist von Beruf Rechtsanwalt mit eigener Praxis in D. Daneben ist er als Verwaltungsrat in verschiedenen, zum Teil ausländischen Gesellschaften tätig. Zusammen mit seiner ersten Ehefrau war er zudem an drei 1991 gegründeten und in Frankreich domizilierten Personengesellschaften beteiligt. Die eine dieser Gesellschaften (E) führte einen Landwirtschaftsbetrieb samt Weinbau und Pferdezucht, die andere (F) ein Restaurant mit Bar und Gästezimmern (Auberge) und die dritte (G) hielt die Betriebsliegenschaften der ersten beiden. Die drei Betriebe bildeten wirtschaftlich eine Einheit. Der Pflichtige erlitt mit ihnen von Anfang an Verluste. Die F stellte deswegen im Jahr 1995 den Betrieb der Auberge ein und wurde danach vom Pflichtigen liquidiert. Ab 1996 wurde die Auberge an eine Drittperson verpachtet, wobei der Pachtzins die G vereinnahmte.

Aufgrund eines bezüglich der direkten Bundessteuer 1993/94 durchgeführten Rechtsmittelverfahrens vor Bundessteuer-Rekurskommission und Bundesgericht wurden diese Verluste vom kantonalen Steueramt bis und mit Steuerperiode 2007 jeweils zum Abzug zugelassen, allerdings nur beim satzbestimmenden Einkommen.

2. In den Steuererklärungen 2008 und 2009 gab der Pflichtige die entsprechenden Verluste aus dem Engagement in Frankreich mit Fr. 221'732.- bzw. Fr. 158'983.- an. Nach Durchführung einer steueramtlichen Buchprüfung der Geschäftsjahre 2008 und 2009 sowie anschliessendem Auflageverfahren veranlagte die Steuerkommissarin den Pflichtigen und dessen (zweite) Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) am 8. November 2012 für die Steuerperioden 2008 und 2009. Dabei liess sie die genannten Verluste nicht zum Abzug zu mit der Begründung, dass aus der Tätigkeit in Frankreich von Anfang an nur Verluste resultiert hätten und es demnach an Gewinnstrebigkeit sowie an einer selbstständigen Erwerbstätigkeit fehle. Daneben rechnete sie einen Teil der Autokosten des Anwaltsbüros auf.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 10. Dezember 2012 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Verluste sowie die Autokosten des Anwaltsbüros vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.

Die Steuerkommissärin führte hinsichtlich der streitigen zwei Positionen im Einspracheverfahren eine ergänzende Untersuchung sowie mit dem Pflichtigen und dessen Vertreter eine Besprechung durch. Bezüglich der Tätigkeit in Frankreich wirkten die Pflichtigen dabei an der Untersuchung nicht mit und reagierten auch nicht auf entsprechende Veranlagungs-/Einschätzungsvorschläge. Am 11. November 2013 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und erhöhte gleichzeitig das Einkommen um weitere, geschäftsmässig nicht begründete Autokosten. Die Faktoren lauteten wie folgt:

		Direkte Bundessteuer	Staats-/Gemeindesteuern	
		Einkommen	Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.	Fr.
2008	steuerbares	132'500.-	128'200.-	0.-
	satzbestimmendes	266'300.-	264'900.-	0.-
2009	steuerbares	149'600.-	144'000.-	0.-
	satzbestimmendes	283'100.-	281'700.-	0.-

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 12. Dezember 2013 liessen die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. 15'700.- (Steuerperiode 2008) bzw. Fr. 72'300.- (Steuerperiode 2009) sowie für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. 14'300.- bzw. Fr. 71'500.- verfechten, unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. In der Begründung wandten sie sich allein gegen die Aufrechnung der fraglichen Verluste aus der Tätigkeit in Frankreich.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. Januar 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. In der Beschwerde-/Rekursschrift vom 12. Dezember 2013 legen die Pflichten zwar nicht dar, wie sich die verfochtenen Faktoren des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens ergeben. In der Begründung wenden sie sich jedoch nur gegen die Nichtanerkennung der Verluste aus der Tätigkeit in Frankreich und erklären die Veranlagungen/Einschätzungen ausdrücklich nur insofern als streitig. Mithin ist davon auszugehen, sie beschwerten sich bezüglich der Aufrechnung eines Teils der Autokosten des Anwaltsbüros nicht mehr. Die Aufrechnung dieser Kosten erweist sich zudem als gesetzmässig (vgl. § 149 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]), sodass es bei deren Aufrechnung zu bleiben hat.

2. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 18 Abs. 1 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 so genannten 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 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 + 767/2010; BGE 125 II 113; anderer Meinung bislang das Verwaltungsgericht: VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, E. 2.4 f., www.vgr.zh.ch, und VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67).

c) Abzugrenzen 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 (StRK IV, 8. April 1998, 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 (VGr, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf 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 Ausbleiben 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, E. 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, 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. Stehen dem Steuerpflichtigen anderweitige hohe positive Einkünfte zur Verfügung, die ihn in die Lage versetzen, eine selbstständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen, stellt dieser Umstand auch ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt (BGr, 19. September 2007, StR 2008, 36).

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).

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 steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, System des 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). 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.

3. a) Strittig ist vorliegend, ob die vom Pflichtigen in den Jahren 2008 und 2009 neben seiner Tätigkeit als Anwalt und Verwaltungsrat in mehreren Gesellschaften eine weitere selbstständige Erwerbstätigkeit in Frankreich ausgeübt hat und damit die in diesem Zusammenhang angefallenen Verluste mit seinen übrigen Einkünften verrechnen kann. Das kantonale Steueramt spricht seinen 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 Gesagten der Pflichtige für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit beweispflichtig.

b) Die Pflichtigen begründen die fragliche Tätigkeit in Beschwerde und Rekurs wie folgt: 1990 sei der Pflichtige mit dem Bürgermeister der Gemeinde H im Departement I/Frankreich in Kontakt gekommen. Dieser habe ihn als Unternehmer und für Investitionen in seiner Gemeinde begeistern können. 1991 habe er drei Personengesellschaften gegründet. Bei der E handle es sich um einen Landwirtschaftsbetrieb mit einer Fläche von ... Hektaren, die im Wesentlichen aus Grasflächen, Wald und ... Hektaren Rebland bestünden. Das Rebland sei 2008 und 2009 verpachtet worden. Zusätzlich sei ein Pferdegestüt mit rund ... Tieren vorhanden. Der Betrieb beschäftige zwei voll angestellte Mitarbeiter und einen Lehrling. Die Grasflächen würden zur Produktion von Heu und als Weideland für die Tiere verwendet. Die Aufrechterhaltung des Landwirtschaftsbetriebs samt Pferdegestüt sei für die Werterhaltung des Landguts unabdingbar, da eine Verwilderung der landwirtschaftlichen Flächen den Gesamtwert des Guts massiv reduzierte und die Suche nach einem Käufer für dieses verunmöglichte. Die G besitze als Hauptaktivum die Auberge in einer Altliogenschaft des Dorfes H. Die Verluste in den ersten drei Jahren seien derart ruinös gewesen, dass der Betrieb habe eingestellt und die F als Betreiberin liquidiert werden müssen. Ab 1996 bis 2008 sei die Auberge an eine unabhängige Drittperson verpachtet und der Pachtzins von monatlich EUR 1'524.- von der G vereinnahmt worden. Nach Pensionierung dieser Person habe trotz intensiver Bemühungen kein neuer Pächter für die Auberge gefunden werden können, da in Frankreich auf dem Land die Wirtschaft allgemein nicht blühe. Ein anschliessender Versuch mit der Anstellung eines Gerantenehepaars mit fixer Besoldung über eine neu gegründete Tochtergesellschaft habe nach rund einem Jahr wieder abgebrochen werden müssen, da erneut massive Verluste entstanden seien. Danach sei der Betrieb vorübergehend geschlossen gewesen und erst gegen Ende 2009 ein anderes junges Gerantenehepaar gefunden worden. Im Januar 2011 sei auch dieses Paar wieder gegangen und stehe die Auberge seither leer.

Seit dem Jahr 2000 habe ein Bekannter des Pflichtigen, J, die Betriebe mit Darlehen unterstützt, allerdings mit der Vorgabe, dass ein Käufer gesucht werde. Nach eingehender Prüfung sei dieser bis vor Kurzem der Überzeugung gewesen, dass es eine reine Zeitfrage darstelle, einen potenten Käufer zu finden. Dementsprechend habe er auch zugesichert, die gewährten Darlehen erst beim Verkauf des Guts zurück zu verlangen. Eine weitere Bedingung für die Finanzierung sei gewesen, alle Elemente des Betriebs funktionstüchtig zu erhalten, um einen möglichst guten Preis für die Gesamtheit zu erzielen. Um die Betriebskosten so tief wie möglich zu halten, sei der Landwirtschaftsbetrieb auf ein Minimum reduziert und ein beschränkter Zuchtbetrieb mit einem Bestand von ca. ... Pferden geführt worden. Das Gleiche gelte für die Auberge, deren Fortbestand ebenfalls wesentlich für die Werterhaltung des Guts als Gesamtheit sei. Nur wenn diese (wenn möglich ohne laufenden Verlust) geöffnet sei, könne mit der Findung eines Käufers für Alles gerechnet werden. Mit Blick auf diese Bedingungen von J für die Darlehensgewährung sei er, der Pflichtige, längst nicht mehr frei, über seinen Betrieb nach Belieben zu verfügen. Einerseits müsse er den Betrieb zwecks Vermeidung der Verwahrlosung weiterführen und dabei weitere finanzielle Verluste in Kauf nehmen. Andererseits komme zwar als einzige Alternative der Verkauf des Guts in Frage, jedoch scheide eine Veräusserung notfalls mit Verlust aus. Derart sei er in seinen französischen Betrieben regelrecht gefangen. Selbst wenn er frei wäre, müsste ein Veräusserungsverlust während sieben Jahren mit den übrigen Einkünften verrechnet werden. In der Zwischenzeit habe J aber sein ihm zustehendes Optionsrecht ausgeübt und das Gut Ende 2012 gekauft.

Bei alledem sei es richtig, dass er, der Pflichtige, sich von Beginn seiner Tätigkeit an in der Verlustzone bewegt und auch per Ende 2008 kaum Hoffnung bestanden habe, Gewinn zu erwirtschaften. Das sei zu jenem Zeitpunkt aber auch gar nicht mehr das Ziel gewesen, sondern nur noch, sich ohne weitere Verluste aus dem Engagement zu lösen. Dies sei ihm durch die Übernahme der Betriebe durch J Ende 2012 nun gelungen.

c) Das kantonale Steueramt hielt dem in den Einspracheentscheiden entgegen, der Pflichtige habe stets nur Verluste realisiert und gehe aus den Steuererklärungen 2010 - 2011 hervor, dass sich dies auch in den nachfolgenden Jahren nicht geändert habe. In Anbetracht der akkumulierten Verluste von über Fr. 4 Mio. erscheine die Erzielung eines Totalgewinns als ausgeschlossen, was auch der Pflichtige eingestehe. Mit dem Bundesgericht dränge sich bei einem Landwirtschaftsbetrieb nach sechsjähri-

ger Verlustperiode seit der Gründung die Vermutung auf, dass der Betrieb gar nicht gewinnbringend bewirtschaftet werden könne und keine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliege. Die Verlustperiode beim Pflichtigen betrage mit 17 Jahren weit mehr, und dies obwohl der Betrieb aufgrund seiner Grösse von ... Hektaren objektiv betrachtet durchaus geeignet sei, eine rentable Geldquelle darzustellen. Für eine gewinnbringende Pferdezucht brauche es einen gewissen minimalen Tierbestand in unterschiedlicher Alterszusammensetzung. Da der Pflichtige eine entsprechende Auflage und Mahnung bezüglich seines Pferdegestüts nicht beantwortet habe, könne über dessen Erfolgsaussichten keine Aussage gemacht werden und verbiete sich die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.

4. a) Während die übrigen Merkmale einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht zur Diskussion stehen, geht es vorliegend zur Hauptsache um die Frage des Vorliegens der Gewinnstrebigkeit.

b) Der Pflichtige ist promovierter Jurist mit Anwaltspatent und eigener Praxis sowie als Verwaltungsrat in verschiedenen Gesellschaften tätig. Mit diesen Tätigkeiten erzielte er 2008 und 2009 Nettoeinkünfte von rund Fr. 340'000.- pro Jahr. Er behauptet nicht, er oder eine seiner beiden Ehefrauen habe über eine Ausbildung zur Führung eines Landwirtschaftsbetriebs samt Rebland und Pferdezucht sowie einer Auberge (Restaurant mit Gästezimmern) bzw. über entsprechende Erfahrungen verfügt. In der Besprechung mit der Steuerkommissärin vom 6. August 2013 brachte er zwar noch vor, um das Pferdegestüt habe sich am Anfang noch seine Exfrau gekümmert, weil sie das nötige Fachwissen besitze. In Beschwerde und Rekurs äusserte er sich hierzu jedoch nicht mehr. Abgesehen davon legte er in der genannten Besprechung für das angebliche Fachwissen seiner Exfrau keinerlei Beweise vor und führte zudem aus, dass das Pferdegestüt seit der Scheidung von seiner Exfrau im Jahr 2000 "etwas vernachlässigt" worden sei und ihm selber das nötige Know-How fehle.

Demnach ging er mit dem Kauf des streitbetroffenen landwirtschaftlichen Guts in Frankreich 1989/90 aber schon allein wegen fehlender Ausbildung bzw. Erfahrung zur Führung seiner vielfältigen Betriebe nicht nur ein erhebliches Risiko ein, sondern liess damit auch von allem Anfang an eine damit verbundene Gewinnabsicht als fragwürdig erscheinen.

c) Dieses Risiko bzw. diese Sicht hat sich denn auch in den nachfolgenden Jahren insofern konkretisiert, als der Pflichtige mit den Betrieben von Beginn an unstreitig nur Verluste erwirtschaftete (Aufstellung in den Einspracheentscheiden):

Jahr	E Fr.	G Fr.	
1991	- 123'538.-	- 17'853.-	
1992	- 243'556.-	- 41'906.-	
1993	- 146'228.-	- 10'131.-	
1994	- 121'584.-	- 27'190.-	
1995	- 111'294.-	- 23'773.-	
1996	- 153'534.-	- 41'146.-	
1997	- 303'778.-	- 31'317.-	
1998	- 269'875.-	- 42'877.-	
1999	- 289'970.-	- 41'697.-	
2000	- 357'150.-	- 35'779.-	
2001	- 227'963.-	- 22'687.-	
2002	- 338'272.-	- 17'113.-	
2003	- 233'021.-	- 12'294.-	
2004	- 255'825.-	- 13'814.-	
2005	- 208'052.-	- 41'578.-	
2006	- 178'270.-	- 21'472.-	
2007	- 160'474.-	- 22'752.-	
2008	- 169'130.-	- 52'602.-	
2009	- 128'184.-	- 30'799.-	
Total	- 4'019'698.-	- 548'780.-	= - 4'568'478.-

Die Verluste aller Betriebe zusammen bewegten sich somit jährlich stets im sechsstelligen Bereich und lagen zwischen minimal Fr. 135'067.- (1995) und maximal Fr. 392'929.- (2000). Auch ist nicht eine Tendenz in dem Sinn erkennbar, dass die Verluste mit der Zeit abnahmen. So waren diese nach dem Kauf noch vergleichsweise moderat, stiegen dann aber ab 1997 markant auf zum Teil weit über Fr. 300'000.- an, bevor sie ab 2003 wieder unter diese Marke sanken, sich aber bis zum Schluss immer noch über dem Anfangswert von Fr. 141'391.- befanden. Demnach trat über den Zeitraum von 19 Jahren nie eine Trendwende zur Abnahme der Verluste ein, geschweige denn eine Bewegung zu einem Gewinnausweis. Ein Gewinn konnte sodann unstreitig auch nicht in den Jahren 2010 und 2011 erzielt werden und behauptet der Pflichtige nicht, dass sich dies bis zum Verkauf des Guts Ende 2012 noch geändert hat. Damit übereinstimmend widerspricht der Pflichtige der Feststellung in den Einspracheentscheiden nicht, dass er anlässlich der Besprechung vom 6. August 2013 selber eingestanden habe, mit dem Gut nie einen Totalgewinn, d.h. einen Gewinn über die gesamte Betriebsdauer, erzielen zu können.

d) Daraus ist Folgendes zu schliessen: Zwar handelt es sich sowohl beim Landwirtschaftsbetrieb als auch bei der Auberge grundsätzlich, d.h. objektiv betrachtet, um Betriebe, die für eine Gewinnerzielung geeignet sind und regelmässig nicht nur der schlichten Verwaltung des Privatvermögens dienen (BSt-RK, 26. Februar 1998, V 84/1997, auch zum Folgenden). Allerdings stellt sich beim Pferdezuchtbetrieb als Teil des Landwirtschaftsbetriebs schon eher die Frage, ob damit eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wurde, kommt es in diesem Bereich doch häufig zu blossen Hobbytätigkeiten. Aber auch beim Landwirtschaftsbetrieb selber hätte nach ein paar wenigen Jahren die Gewinnschwelle erreicht sein müssen, hat das Bundesgericht doch bei einem neu gegründeten Landwirtschaftsbetrieb, der diese Schwelle nach sechs Jahren noch immer nicht überschritten hatte, angenommen, es liege keine selbstständige Erwerbstätigkeit vor (BGr, 4. Juni 2004, StE 2004 B 23.1 Nr. 57). Bei Übernahme eines schon bestehenden Landwirtschaftsbetriebs muss die Verlustperiode demzufolge noch weniger lang als sechs Jahre sein. Der Pflichtige hat mit seinen Betrieben in den rund zwanzig Jahren seit Erwerb bis zum Verkauf Ende 2012 nie ein einziges Mal Gewinn, sondern ausnahmslos nur Verluste erwirtschaftet. Es ist nicht ersichtlich, wie er mit der vorhandenen Betriebsstruktur und dem allfällig existierenden Betriebskonzept je in die Gewinnzone kommen wollte, unterlässt er es doch gänzlich, diesbezügliche Ausführungen zu machen. Er hat insbesondere die im Einspracheverfahren verlangten Businesspläne für die E und die G trotz Auflage vom 8. August 2013 nicht eingereicht, ebenso eine Aufstellung sämtlicher Pferde, der Nachweis der pro 2009 geborenen Fohlen, der Besamungen und Decktaxen, der Teilnahme an Dressur-/Springprüfungen oder Pferderennen und der Versicherung der Pferde.

Das kantonale Steueramt hat unter diesen vom Pflichtigen zu verantwortenden Umständen zu Recht die Gewinnstrebigkeit für die Steuerperioden 2008 und 2009 verneint. Denn nach einer derart langen Verlustperiode mit hohen Verlustausweisen seit Beginn der fraglichen Tätigkeit im Jahr 1991 ohne Aussicht auf eine Trendwende kann nicht ernsthaft von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. Der Pflichtige gesteht denn auch selber ein, dass es in den Jahren 2008 und 2009 nicht mehr um die Erreichung der Gewinnzone gegangen sei, sondern nur noch darum, einen geeigneten Käufer für das Gesamtgut zu finden. Diese Erkenntnis hätte bei ihm jedoch schon viel früher Platz greifen müssen mit der Folge, dass die streitigen Verluste 2008 und 2009 jedenfalls nicht mehr von ihm zu tragen gewesen wären. Ab welchem Zeitpunkt er mit der Suche nach einem Käufer begann, führt er nicht aus. Damit musste das kantonale Steueramt aber annehmen, dies sei viel zu spät erfolgt. Die Wei-

terführung der Betriebe in den Jahren 2008 und 2009 trotz schon lang anhaltenden hohen Verlustausweises konnte es daher nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit gelten lassen.

Im vorliegenden Beschwerde-/Rekursverfahren stellt sich die Sach- und Rechtslage unverändert dar, wiederholt der Pflichtige in den Rechtsschriften im Wesentlichen doch nur seine Ausführungen bei den Vorinstanzen. Demnach muss auch vorliegend schon allein vor dem Hintergrund der überlangen Verlustperiode mit den hohen Verlustausweisen und ohne Aussicht auf eine Trendwende das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgeschlossen werden.

e) aa) Ein weiteres gewichtiges Indiz für die Verneinung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt nach dem Gesagten darin, dass der Pflichtige mit seinen Tätigkeiten als Anwalt und Verwaltungsrat zumindest in den aktenkundigen Jahren 2007 - 2009 stets derart hohe Einkünfte erzielte, dass diese die Verluste aus dem Gutsbetrieb in Frankreich bei Weitem überstiegen und er dergestalt für die Bestreitung seines Lebensaufwands auf einen entsprechenden Gewinn gar nicht angewiesen war. Hätte der Gutsbetrieb dagegen seine einzige Einnahmequelle gebildet, wäre er angesichts der hohen Verluste schon viel früher gezwungen gewesen, entweder erfolgversprechende Umstrukturierungsmassnahmen zu treffen oder den Betrieb möglichst schnell und nötigenfalls zu ungünstigen Konditionen zu veräussern.

bb) Der Pflichtige wendet dagegen zur Hauptsache ein, im Gutsbetrieb regelrecht gefangen gewesen zu sein, da er darüber nicht frei habe verfügen können. Zum einen habe er den Betrieb zwecks Vermeidung der Verwahrlosung weiterführen sowie dabei weitere finanzielle Verluste in Kauf nehmen müssen. Zum andern sei die als einzige Alternative in Frage kommende Veräusserung des Guts als "Notverkauf" ausgeschlossen und ein Verkauf "möglichst ohne Verlust" nicht möglich gewesen.

Der Pflichtige legt nicht näher dar, was er unter einem Verkauf "möglichst ohne Verlust" versteht und führt – wie erwähnt – auch nicht konkret aus, ab welchem Zeitpunkt er mit der Käufersuche begonnen hat. Keine Aufschlüsse hierzu vermag jedenfalls der offenbar Ende 2012 erfolgte Verkauf an J zu liefern, hat es der Pflichtige doch trotz Auflage im Einspracheverfahren unterlassen, den diesbezüglichen Veräusserungsvertrag einzureichen. Demnach kann aber nicht beurteilt werden, ob es sich beim Verkauf an J um eine seinen Erwartungen entsprechende Veräusserung handelt

und damit auch nicht, ob der Pflichtige bis zu diesem Zeitpunkt zur verlustbringenden Weiterführung aus wirtschaftlichen Überlegungen gezwungen war. Sofern seine Erwartungen darin bestanden haben sollten, mit dem Verkaufspreis neben den Gestehungskosten auch die mit dem Betrieb in Frankreich zusammenhängenden Schulden gedeckt erhalten zu bekommen, erscheint dies im Übrigen eher als unwahrscheinlich. So deklarierte er diese Schulden per Ende 2009 mit über Fr. 6 Mio. und machte der 1989 entrichtete Erwerbspreis für das Gesamtgut gemäss seinen Angaben in der Besprechung vom 6. August 2013 die Höhe "eine(r) 2 Zimmer Wohnung in Zürich" aus. Mithin hätte J einen Kaufpreis von deutlich über Fr. 6 Mio. entrichten und das Landgut um Fr. 6 Mio., d.h. um das Mehrfache des Erwerbspreises, an Wert gewinnen müssen. Bei einer nach den Angaben des Pflichtigen in Frankreich auf dem Land nicht blühenden Wirtschaft dürfte Letzteres ohne weiteres auszuschliessen sein.

Angesichts der sich stets weiter häufenden Verluste hätte sich bei wirtschaftlicher Betrachtung aber auch längst ein "Notverkauf" aufgedrängt, war eine Verbesserung der Ertragssituation nach den Angaben des Pflichtigen doch schon lang nicht mehr möglich und waren die jährlichen Verluste stets erheblich.

f) Nach alledem lassen die vorhandenen Indizien nicht auf das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit schliessen. Vielmehr müssen für die Führung der Betriebe in Frankreich mit ausschliesslich negativen Abschlüssen während der ganzen zwanzigjährigen Besitzesdauer andere, nicht kommerzielle Gründe ausschlaggebend gewesen sein, denen jedoch vorliegend nicht nachgegangen zu werden braucht.

g) Anzuführen ist, dass die Verluste selbst bei Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zumindest bei der direkten Bundessteuer nur beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt werden könnten. Zu diesem Schluss kam schon die Bundessteuerrekurskommission bezüglich der Steuerperioden 1993/94 des Pflichtigen unter Geltung des inzwischen aufgehobenen Beschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940, BdBSt (Entscheid vom 26. Februar 1998, V 84/1997). Das daraufhin angerufene Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid und erklärte darüber hinaus, dass sich das nämliche Ergebnis auch bei Anwendung von Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG einstellen würde (BGr, 15. November 1999, 2A.253/1998).

Im Übrigen lässt sich aus diesen früheren Entscheiden nicht ableiten, die vorliegend streitigen Verluste der Jahre 2008 und 2009 seien gleich wie die damals beur-

teilten negativen Betreffnisse der Jahre 1991 und 1992 abzugsfähig, da das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit damals bejaht worden sei. 1991 und 1992 stand der Pflichtige erst am Beginn seines Engagements in Frankreich und konnte noch nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob dieses auch längerfristig gewinnstrebig sei. Für die damaligen Jahre war dies noch positiv zu beantworten, weil der Pflichtige den Nachweis für eine günstige Prognose – anders als vorliegend – erbringen konnte bzw. die Verlustperiode noch viel zu kurz war, um auf das Gegenteil zu schliessen.

h) Damit hat das kantonale Steueramt die Verrechnung der streitigen Verluste von Fr. 221'732.- (2008) bzw. Fr. 158'983.- (2009) mit den übrigen Einkünften rechtens abgelehnt.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen 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 die Kammer:

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

[...]