



Entscheid

14. Dezember 2021

Mitwirkend:

Einzelrichterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. B (nachfolgend die Pflichtige bzw. zusammen mit ihrem ebenfalls ins Recht gefassten Ehemann A die Pflichtigen) betreibt mit ihren beiden Töchtern D und E die am ... 2016 gegründete Pferdepension mit Zuchtbetrieb "F"

Mit Aktenaufgabe vom 25. September 2020 bat das kantonale Steueramt die Pflichtigen insbesondere um eine detaillierte Beschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie darum, die unterzeichnete Jahresrechnung unter Beilage der gesamten ordnungsgemäss geführten Geschäftsbuchhaltung pro 2018 inkl. vollständiger Belege und substantiierter Sachdarlegung einzureichen und nachzuweisen, dass die entsprechenden Aufrechnungen geschäftsmässig begründet seien. Weiter sollten sie nachweisen, dass die fragliche selbständige Erwerbstätigkeit pro 2018 fortdauernd und planmässig, nach aussen sichtbar ausgeübt wurde (Internetauftritt, Inserate, Berichte in Fachzeitschriften etc.). Zudem seien der Businessplan 2017 bis 2022 und Verträge betreffend die Pferdepensionen pro 2018 einzureichen und es sei nachzuweisen, wie viele Pferdepensionen maximal belegt werden könnten und wie hoch der Jahresertrag pro Pferdebox ausfalle bzw. wie hoch er maximal sein könnte. Gebeten wurde im Übrigen um die Bekanntgabe der Anzahl Pferde, die den Pflichtigen oder ihnen nahestehenden Personen gehören würden und es wurde mitgeteilt, dass davon ausgegangen werde, dass die seit 2017 ausgewiesenen Verluste strukturell bedingt seien und sich auch künftig kaum positive Ergebnisse erzielen liessen. Daher sollten die Pflichtigen substantiiert aufzeigen, welche Massnahmen eingeleitet wurden, um die Gewinnschwelle in absehbarer Zeit nachhaltig zu erreichen sowie darlegen, weshalb sie ihre Tätigkeit trotz andauernder Verluste weiterführen würden und ob diese Tätigkeit in der Liegenschaft ...strasse ... in G ausgeübt werde. Schliesslich seien sämtliche Vereinbarungen zwischen den Inhaberinnen der Pferdepension bezüglich Verlust-/Gewinnverteilung einzureichen.

Das kantonale Steueramt schätze die Pflichtigen im Entscheid vom 18. März 2021 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 108'100.- (satzbestimmend Fr. 111'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 390'000.- (satzbestimmend Fr. 442'000.-) ein. Dabei liess es den geltend gemachten Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit in der Höhe von

Fr. 27'242.- mangels Bejahung der Gewinnstrebigkeit der entsprechenden Tätigkeit nicht zum Abzug zu. Gleichentags nahm das kantonale Steueramt die ... Steuerauscheidung vor. Mit Verfügung vom 18. März 2021 betreffend die direkte Bundessteuer 2018 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 105'500.- (satzbestimmend Fr. 108'800.-) und nahm gleichentags gestützt darauf die ... Steuerauscheidung vor.

B. Mit Eingabe vom 16./17. April 2021 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung und beantragten, den geltend gemachten Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit in der Höhe Fr. 27'242.- zum Abzug zuzulassen.

Mit separaten Einspracheentscheiden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2018 und die direkte Bundessteuer 2018, je vom 25. Juni 2021, wies das kantonale Steueramt die Einsprachen der Pflichtigen ab und hielt an den festgesetzten Einkommens- und Vermögenswerten sowie an der Begründung, dass aus steuerrechtlicher Sicht eine reine Hobby-Tätigkeit vorliege, weshalb der daraus resultierende Verlust den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zuzuordnen sei, fest.

C. Dagegen erheben die Pflichtigen mit Eingabe vom 23. Juli 2021 Beschwerde und Rekurs und beantragen, dass der anteilige Verlust aus der strittigen Nebenerwerbstätigkeit von Fr. 27'242.- gemäss Einnahmenüberschussrechnung anzuerkennen sei. Der vorgenannte anteilige Verlust sei sodann steuerauscheidend [*geografische Bezeichnung*] zuzuweisen und das satzbestimmende Einkommen in [*geografische Bezeichnung*] entsprechend zu reduzieren. Weiter beantragen sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit begründeter Beschwerde- und Rekursantwort vom 27. August 2021 beantragt das kantonale Steueramt, die Rechtsmittel abzuweisen.

Die Pflichtigen lassen sich mit Eingabe vom 29. September 2021 zur Beschwerde- und Rekursantwort vernehmen und reichen weitere Beilagen, wie den Finanzplan für das Jahr 2016 und die Einnahmenüberschussrechnung 2019/2020, ein.

Mit Stellungnahme vom 14. Oktober 2021 hält das kantonale Steueramt an seinem Antrag fest und erklärt, die im Finanzplan dargestellten Erträge und Aufwände für 2022 bis 2025 seien zu optimistisch angesetzt, während die Jahre 2017 bis 2021 nicht dargestellt würden. Da die Pflichtigen widersprüchliche Aussagen zur Anzahl der Pferdeboxen und Offenplätze gemacht hätten, sei – damit die Ertragslage beurteilt werden könne – eine unabhängige Expertise über die tatsächliche Kapazität der strittigen Pferdepension, unter Berücksichtigung des Aspekts tiergerechter Pferdehaltung, einzuholen.

Dazu nehmen die Pflichtigen mit Eingabe vom 29. Oktober 2021 Stellung und stimmen der Einholung eines Gutachtens zu.

Auf entscheidrelevante Vorbringen der Parteien wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Strittig ist, ob die von der Pflichtigen und ihren Töchtern im ... 2016 gegründete Pferdepension mit Zuchtbetrieb als selbständige Nebenerwerbstätigkeit zu qualifizieren ist, oder ob es an der dafür notwendigen Voraussetzung der Gewinnstrebigkeit mangelt und der für die Steuerperiode 2018 von der Pflichtigen anteilig getragene Verlust daher nicht abzugsberechtigt ist.

b) Vorab ist in diesem Zusammenhang auf den übereinstimmenden prozessualen Antrag betreffend Einholung eines Gutachtens zur tatsächlichen Kapazität der Pferdepension, unter Berücksichtigung des Aspekts tiergerechter Pferdehaltung, einzugehen.

aa) Das Recht auf Beweis schliesst eine vorweggenommene Würdigung von Beweisen nicht aus (statt vieler BGE 143 III 297 E. 9.3.2 und BGr, 4A_66/2018, 15. Mai 2019, E. 2.1 mit Hinweisen). Eine antizipierte Beweiswürdigung liegt vor, wenn das Gericht zum Schluss kommt, ein an sich taugliches Beweismittel vermöge seine

Überzeugung von der Wahrheit oder Unwahrheit einer strittigen Tatsache, die es insbesondere aufgrund der bereits abgenommenen Beweismittel gewonnen hat, nicht zu erschüttern (statt vieler BGE 143 III 297 E. 9.3.2). Die Behörde kann dementsprechend auf ein beantragtes Beweismittel verzichten, wenn sie ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen darf, eine weitere Beweiserhebung würde ihre Überzeugung nicht beeinflussen (statt vieler BGE 134 I 140). Der Gehörsanspruch ist jedoch verletzt, wenn einem Beweismittel zum vornherein jede Erheblichkeit abgesprochen wird, ohne dass hierfür sachliche Gründe angegeben werden können (zum Ganzen BGr, 4A_66/2018, 15. Mai 2019, E. 2.1.1 mit Hinweisen).

bb) Die beantragte Expertise zur maximalen Anzahl der unter Berücksichtigung der [*massgeblichen*] Tierschutzgesetzgebung betreibbaren Pferdeboxen und Offenplätze eignet sich grundsätzlich dazu, die Ertragslage der fraglichen Pferdeponen und damit das strittige Kriterium der "Gewinnerzielung auf Dauer" zur Abgrenzung einer selbständigen Erwerbstätigkeit von reiner Liebhaberei beurteilen zu können.

Aus folgenden Gründen kann in antizipierter Beweiswürdigung dennoch darauf verzichtet werden: Die Gewinnstrebigkeit des strittigen Kleingewerbes kann in Anwendung der nachfolgend erläuterten bundesgerichtlichen Praxis für die strittige Steuerperiode 2018, d.h. für das zweite Geschäftsjahr nach dem Betriebsstart im ... 2016, noch nicht abschliessend beurteilt werden. Sollte der Aspekt der artgerechten Pferdehaltung im Rahmen der Beurteilung künftiger Steuerperioden tatsächlich umstritten sein, kann im entsprechenden Verfahren gestützt auf einen vorgängigen Augenschein eine Expertise erstellt werden. Festzuhalten bleibt diesbezüglich bereits an dieser Stelle, dass gemäss Telefonnotiz vom 4. März 2021 unter dem Aspekt der [*einschlägigen*] Tierschutzgesetzgebung lediglich bemängelt wurde, dass zwei Boxen zu dunkel seien. Für die benötigte Sonnenlichtzufuhr wären demnach zusätzliche Fensterflächen oder – sofern die Pferde, wie auf der Homepage vermerkt, täglich Auslauf haben und sich somit im natürlichen Licht aufhalten können – handelsübliche Lichtquellen mit einer Beleuchtungsstärke von mindestens 80 Lux über mindestens 8 Stunden täglich einzubauen (...). Dies liesse sich mit relativ geringem Aufwand bewerkstelligen. Die Grösse der einzelnen Boxen scheint während des vorinstanzlichen Verfahrens mit Blick auf die artgerechte Pferdehaltung nicht als problematisch erachtet worden zu sein und ist anlehnend an die vorgenannten Leitlinien von der jeweiligen Widerristhöhe des untergebrachten Pferdes abhängig (...). Ausgehend von den Mindestmassbeispielen der Leit-

linie anhand dreier Widerristhöhen sowohl für die Einzel- als auch für die Gruppenhaltung (...) ist die der Homepage der Pferdepenion zu entnehmende Grösse der Innenboxenflächen, [...], nicht zu beanstanden. Dasselbe gilt für die Auslaufmöglichkeit (...m²), den Reitplatz (...m x ...m) und die beiden Offenstallplätze (...m²) mit befestigtem Aussenplatz (...m²; vgl. Fotodokumentation und www.[...]). Im Übrigen sind – selbst wenn die Pferdepenion alleine mit der Vermietung pferdegerechter Boxen und Offenstallplätze nicht gewinnbringend betreibbar wäre – zur Abklärung der grundsätzlichen Gewinnerzielungseignung des Betriebs auch die Einnahmen aus anderen Aktivitäten oder Kosteneinsparungen bei Angebotskürzungen (... , vgl. www.[...]) zu berücksichtigen.

c) Demnach ist der übereinstimmende prozessuale Antrag der Parteien auf Einholung eines Gutachtens abzuweisen.

2. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 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 selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen Einkünften werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG und § 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: Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 25 N 14 DBG).

Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbständige 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 Selbständigerwerbenden zusammenhängen. In der Einschätzungspraxis wird weniger auf die Zumutbarkeit der Vermeidung eines Aufwands abgestellt, sondern vielmehr darauf, ob dieser geschäftsmässig begründet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 27 N 3 StG).

In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (StRG, 9. März 2020, DB.2019.115/ST.2019.148, E. 2a in fine).

b) Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt gemäss konstanter kantonaler und bundesgerichtlicher Rechtsprechung allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer planmässig und nach aussen sichtbar auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung und Verlustvermeidung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen; die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (statt vieler BGE 125 II 113 E. 5b und StRG, 22. Juni 2021, DB.2020.33/ST.2020.41, E. 1b mit Hinweisen).

Eine Tätigkeit darf nicht alleine wegen des fehlenden Gewinns als Liebhaberei qualifiziert werden. Im Unterschied zur selbständigen Erwerbstätigkeit fehlt bei der Liebhaberei die Absicht, einen Gewinn zu erzielen. Es geht nicht an, für die Abgrenzung der beiden Tätigkeiten alleine auf den wirtschaftlichen Erfolg abzustellen. Massgebend ist vielmehr das Fehlen von Gewinnstrebigkeit bzw. Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit (BGE 143 V 177 E. 4.2.1 mit Hinweisen). Die sog. Gewinnstrebigkeit weist ein subjektives und ein objektives Element auf: Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein; zum anderen muss aber auch die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein. Andernfalls stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und nicht abzugsfähigen Aufwand bzw. Geschäftskosten dar und können nicht mit den übrigen Einkünften verrechnet werden (Art. 34 lit. a DBG und § 33 lit. a StG; BGE 143 V 177 E. 4.2.2 mit Hinweisen und BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013, 2C_15/2013, E. 4).

aa) aaa) An der Absicht der Gewinnerzielung fehlt es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei bzw. als Hobby betrieben wird. Für eine solche Qualifizierung reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlussterzielung noch nicht aus. Bringt eine Tätigkeit indes auf Dauer nichts ein, ist dies als Indiz dafür zu werten, dass

es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehlt. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind (vgl. statt vieler BGE 143 V 177 E. 4.2.3 mit Hinweisen und BGr, 2A.46/2005, 31. August 2005, E. 2.2.1). Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen 10-Jahres-Frist handelt es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall sind die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse (wie beispielsweise die Gegebenheiten am Markt) entscheidend (BGE 143 V 177 E. 4.2.4 mit Hinweisen).

bbb) Ob sich eine Tätigkeit lohnt und damit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet ist, lässt sich methodisch korrekt nur nach Betrachtung des Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sogenannter Totalgewinn, vgl. Manuel René Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [StuW], 1999, 259). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt diese Prognose ein positives Gesamtergebnis, bildet 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 einer Tätigkeit kann grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren und den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 2A.46/2005, 31. August 2005, E. 2.2.2).

bb) Einzubeziehen in die behördliche Würdigung sind nach bundesgerichtlicher Praxis allem voran die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse (insbesondere Umsatz, Warenaufwand, Personalaufwand, Mietaufwand, Abschreibungen, übrige mass-

gebende Aufwände, etwaige ausserbetriebliche Erfolge, Finanzierung, Art und Höhe des Eigenkapitals), wobei die geläufigen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, wie namentlich die Bruttogewinnmarge I (Umsatz abzüglich Warenaufwand, geteilt durch Umsatz) und II (Umsatz abzüglich Summe von Warenaufwand und Personalaufwand, geteilt durch Umsatz), als besonders aussagekräftig gelten, da sie eine erfolgsbezogene Analyse ermöglichen. Zu berücksichtigen sind sodann auch die Branchenzugehörigkeit, die getätigten und beabsichtigten Investitionen, die örtliche Lage und der Ausbaustand des Betriebes sowie die Möglichkeit, kurz- oder mittelfristig auf ein verändertes Marktumfeld oder ungünstige Ergebnisse reagieren bzw. den Betrieb einstellen zu können. Neben den persönlichen Verhältnissen (Alter, Ausbildung, Berufserfahrung, Gesundheitszustand, Einkommens- und Vermögensverhältnisse, anderweitige haupt- und/oder nebenberufliche Erwerbstätigkeiten der selbständig erwerbenden Person) ist auch den gesamtwirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen (Marktumfeld, konkrete Konkurrenzsituation, generelle Lage auf dem relevanten Markt, Konjunkturverlauf und etwaige Krisenlagen, wie die Finanz- und Wirtschaftskrise ab 2007, die Eurokrise ab 2010 oder die aktuelle Covid-19-Pandemie). Nur wenn die Prüfung anhand dieser Kriterien aufzeige, dass das Verhalten überwiegend von "rein persönlichen Neigungen" oder ausserbetrieblichen Motiven beherrscht werde, fehle die selbständige Erwerbstätigkeit (BGr, 19. Juni 2020, 2C_495/2019, E. 2.2.4 f. mit Hinweisen).

Ein weiteres Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit stellt der Umstand dar, dass ein Steuerpflichtiger wegen generell guter Einkommens- oder Vermögensverhältnisse nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr, 31. Mai 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61). Demgegenüber spricht gegen die Annahme von Liebhaberei bzw. für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, wenn eine namhafte Anzahl Mitarbeitende im Betrieb beschäftigt ist (vgl. BGr, 22. Mai 2017, BGE 143 V 177 E. 4.3.3).

c) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG und § 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. Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich

der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt oder ob nicht eine blosser Liebhaberei vorliegt, ist hierfür die steuerpflichtige Person beweispflichtig. Denn sie 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 (statt vieler StRG, 22. Juni 2021, DB.2020.33/ST.2020.41, E. 1d mit Hinweisen).

3. a) In der strittigen Steuerperiode 2018 befand sich die Pferdepension im zweiten Geschäftsjahr, wobei das Geschäftsjahr jeweils von [Monat] bis [Monat] dauert. Unbestritten ist, dass die Pflichtige und ihre Töchter planmässig und nach aussen sichtbar auf eigenes Risiko unter Einsatz von Arbeit und Kapital in einer frei gewählten Organisation tätig sind. Insbesondere treten sie im Internet mit ihrer Homepage www.[...] professionell auf; die Mailadressen aller Mitarbeiterinnen lauten auf @[...]. Angeboten werden dabei folgende Dienstleistungen: [*Beschreibung des betrieblichen Angebots sowie der Qualifikation des Personals*]

Strittig ist hingegen das Element der Gewinnerzielungseignung und -absicht. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

b) aa) Gemäss Telefonnotiz vom 17. März 2021 soll die Pflichtige gegenüber dem zuständigen Steuerkommissär erklärt haben, der Umsatz liesse sich mit dem Fohlenverkauf noch steigern und die Kosten liessen sich noch weiter senken. Es gehe ihr nicht um die Erzielung eines möglichst hohen Ertrags, sondern primär darum, die Betriebskosten zu decken und den Angestellten faire Löhne zu bezahlen sowie darum, weiter in den Betrieb zu investieren.

Nach der bundesgerichtlichen Praxis reicht es zur Bejahung einer selbständigen Erwerbstätigkeit denn auch aus, einen Betrieb, wenn auch nicht besonders erfolgreich, so doch wenigstens einigermaßen ausgeglichen, zu führen (BGr, 31. Au-

gust 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1). Vorgenannte Aussage der Pflichtigen spricht demnach nicht gegen die Bejahung einer Gewinnerzielungsabsicht, sondern deckt sich vielmehr mit dem gewählten *[gesellschaftsrechtlichen]* Institut [...], welches [...] nur zur einfachen Buchführung per Einnahmen-Überschuss-Rechnung verpflichtet ist.

bb) Das kantonale Steueramt stellt sich auf den Standpunkt, die Pferdepension könne gar nicht rentabel betrieben werden. Der Pflichtigen wurde in der Steuerperiode 2018 der auf sie entfallende Verlustanteil nicht zum Abzug zugelassen. Hingegen wurden bei ihren ebenfalls im Kanton Zürich steuerpflichtigen Mitgesellschafterinnen die entsprechenden Verlustanteile für dieselbe Steuerperiode noch anerkannt, im Folgejahr dann jedoch ebenfalls aberkannt.

Neben den Einnahme-Überschuss-Rechnungen von 2017 bis 2020 hat die Pflichtige diverse Hinterlegungsverträge für Pferdeeinstellungen sowie die Finanzpläne bis 2025 ins Recht gereicht. Auf Einwendung des Steueramts erklären die Pflichtigen, ein Finanzplan müsse als zukunftsgerichtetes Planungsinstrument die Vergangenheit nicht abbilden. Die Erfolge der Jahresrechnungen 2017 bis 2021 seien aus den Einnahmenüberschussrechnungen ersichtlich, während die gemäss Ist-Situation realistisch zu erwartenden Zahlen im Finanzplan abgebildet seien. Die Aussagen, welche gemäss Steueramt anlässlich des Telefongesprächs vom 4. März 2021 gemacht worden seien und wonach nur drei Pferdeboxen und 16 Plätze im offenen Stall vermietet werden könnten, seien weder belegt noch substantiiert. Vielmehr handle es sich um *[Beschreibung des Angebots]*

cc) Die Pflichtigen erklären bezüglich Grundlagen der Einnahmenschätzung, maximal möglich sei *[Ausführungen zu den maximalen Einnahmemöglichkeiten]*. Dazu kämen weitere Nebenbereiche, welche die Gesellschafterinnen vor Gründung bereits geplant hätten, wie das Erteilen von Reitstunden, die Durchführung von Reitlagern und heilpädagogisches Reiten. Es sei im Übrigen nicht korrekt, für die Beurteilung, ob es sich um einen gewinnbringenden Betrieb handeln könne, lediglich die Kostenstruktur des Geschäftsjahrs 2017/2018 zugrunde zu legen. Die damalige Kostenstruktur sei nämlich – bedingt durch teilweise strategisch falsche Entscheidungen in der Anfangsphase – zu hoch gewesen, was jedoch auch in der Natur von Start-up-Unternehmen liege. Bereits im darauffolgenden Jahr seien die Betriebskosten massiv gesenkt worden und hätten 2018/2019 noch *[Betrag]* und 2019/2020 noch *[Betrag]* betragen.

dd) Da für das Geschäftsjahr 2017/2018 die Betriebskosten von [Betrag] die maximalen Erträge von ca. [Betrag] überstiegen und auch seither lediglich Verluste, wenn auch nicht mehr derart hoch, verzeichnet worden seien, kommt das kantonale Steueramt zum Schluss, dass sich der Betrieb strukturell bedingt kaum gewinnbringend führen lasse, weshalb von einem Hobby/einer Liebhaberei auszugehen sei.

[Darstellung der Vermögens-/Ertragslage]

ee) Eine umfassende erfolgsbezogene Analyse anhand der geläufigen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen hat das Steueramt nicht vorgenommen (vgl. dazu vorne E. 2b/aa/bbb). Darauf kann aufgrund nachfolgender Überlegungen mit Bezug auf die strittige Steuerperiode 2018 verzichtet werden. Mit dem kantonalen Steueramt ist wohl einig zu gehen, dass sich die Betriebskosten auch künftig nicht massiv reduzieren lassen. Hingegen *[Ausführungen zu weiteren realisierbaren Einnahmequellen]*

In Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich trotz insgesamt vierjähriger Verlusterzielung für das strittige zweite Geschäftsjahr noch nicht eine durchgehend negative Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn erstellen. Zur Beurteilung der Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit bedarf es regelmässig einer gewissen Beobachtungszeit. Namentlich in der Anfangsphase einer selbständigen Erwerbstätigkeit kann es dabei zu Verlusten kommen. Die Veranlagungspraxis ist deshalb zurückhaltend und verneint die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit nicht leichthin. Abgesehen von Aktivitäten, die von vornherein offensichtlich ungeeignet sind, einen Gewinn zu generieren, wird die Anerkennung als selbständige Erwerbstätigkeit in der Regel erst dann verweigert, wenn aufgrund der Beobachtung einer Tätigkeit über mehrere Geschäftsjahre hinweg deutlich wird, dass eine Gewinnerzielung nicht realistisch ist. Erst dann kann die Tätigkeit als Liebhaberei qualifiziert werden mit der Folge, dass die daraus resultierenden Verluste der Privatsphäre zuzuweisen sind und steuerlich nicht mehr anerkannt werden können. Dies bedeutet zugleich, dass während einer bestimmten Phase in steuerlicher Hinsicht auf Zusehen hin Verlustanerkennungen erfolgen, die sich in der Rückschau nicht als gerechtfertigt erweisen (BGr, 6. Dezember 2017, 2C_107/2017, E. 3.3.2 mit Hinweisen betreffend Greifvogelpark). Die fragliche Pferdepension wird nicht im Sinn einer bloss amateurliebhaften Hobbytätigkeit geführt, sondern vielmehr als kleiner Geschäftsbetrieb mit gesetzlich vorgeschriebener einfacher Buch-

führung und mehreren, der Grösse entsprechend nicht vollzeitlich beschäftigten, jedoch einschlägig ausgebildeten Mitarbeiterinnen. Grundsätzlich ist der Betrieb, selbst wenn dies bei Unternehmen, deren Zweck die Tierhaltung ist, vergleichsweise schwierig sein mag, von seiner Art her durchaus geeignet, Gewinn zu erzielen. Die Gesellschafterinnen haben sich hierfür einen Zeitraum von sieben Jahren gegeben. Ob dies in der gegenwärtigen Form tatsächlich möglich ist oder nicht, lässt sich derzeit noch nicht abschliessend beurteilen. Da es sich jedoch wie erwähnt um ein ordentlich geführtes Unternehmen mit Angestellten handelt, rechtfertigt sich eine grosszügigere Betrachtungsweise als bei unprofessionellem Vorgehen eines Einzelnen (vgl. zum Ganzen auch BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.1 f. betreffend Blumenladen). Im Übrigen kann vor allem die Einkommens-, aber auch die Vermögenssituation der Pflichtigen nicht als derart gut bezeichnet werden, dass sie nicht auf die Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen wären.

Aufgrund der Art des Betriebs, der eher dem Luxussegment zuzuordnen ist, und der schwierigen bzw. aufgrund der andauernden Covid-19-Pandemie erschwerten Bedingungen am Markt dürfte sich die Start-up-Phase verlängern bzw. ist eine längere Verlustphase in Kauf zu nehmen, während der sich noch kein zuverlässiges Gesamtbild zeichnen lässt. Nichtsdestotrotz wurde die Tätigkeit in der fraglichen Steuerperiode mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt und eignet sich grundsätzlich auch zur nachhaltigen Gewinnerzielung. Bei dieser Sachlage ist aufgrund der gesamten Umstände, insbesondere unter Berücksichtigung der getätigten Investitionen (Liegenschaftenerwerb) und des angefallenen (Personal-)Aufwandes, der erwerbliche Charakter der Tätigkeit der Pflichtigen in der zu beurteilenden Steuerperiode zu bejahen.

c) Demnach sind die Rechtsmittel gutzuheissen und die Einspracheentscheide vom 25. Juni 2021 aufzuheben.

4. *[Kosten- und Entschädigungsfolgen]*

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Antrag auf Einholung eines Gutachtens wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 78'200.- (satzbestimmend Fr. 81'500.-) veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
3. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Steuerperiode 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'800.- (satzbestimmend Fr. 84'300.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 390'000.- (satzbestimmend Fr. 442'000.-) eingeschätzt (Tarif gemäss §§ 35 Abs. 2 und 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]