

Selbständige Erwerbstätigkeit

Verrechnung von Geschäftsverlusten, Liebhaberei

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 12. November 2015 (VD.2015.107)

Von der sog. Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Die selbständige Tätigkeit muss objektiv betrachtet zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, wenn erkennbar wird, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf die Dauer nicht einstellen wird. Mangels nachhaltiger Gewinnerzielung stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und keinen abzugsfähigen Geschäftsaufwand dar. Wird innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, liegt ein gewichtiges Indiz dafür vor, dass die ausgeübte Aktivität keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt. In casu Qualifizierung einer sich über mehrere Jahre dahinziehenden künstlerischen Tätigkeit als Liebhaberei.

Sachverhalt:

A. und B. C. (Rekurrenten) sind im Jahr 2006 aus Deutschland in die Schweiz gezogen. Ihr Hauptsteuerdomizil befindet sich in X. Im Kanton Basel-Stadt besteht aufgrund von Grundeigentum der Ehefrau eine beschränkte Steuerpflicht. In der Steuererklärung für die kantonalen Steuern pro 2012 deklarierten die Rekurrenten unter anderem einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit des als Künstler tätigen Ehemannes in der Höhe von CHF 300'454.–, den die Steuerverwaltung in ihrer Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 aufgrund der andauernden Verlustsituation und wegen fehlender erkennbarer Gewinnerzielungsabsicht nicht berücksichtigte. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 24. April 2014 ab. Einen gegen diesen Entscheid erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 19. Februar 2015 kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 28. Mai 2015 erhobene und begründete Rekurs an das Verwaltungsgericht. Die Rekurrenten beantragen damit die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung der Veranlagungsverfügung zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung. Dabei seien die Tätigkeit des Ehemanns als selbständige Tätigkeit anzuerkennen und die Verluste aus dieser Tätigkeit steuerlich zum Abzug zuzulassen. Die Steuerverwaltung hat auf eine Vernehmlassung zum Rekurs verzichtet. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Eingabe vom 6. Juli 2015 unter Verweis auf ihren

Entscheid die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten haben darauf verzichtet, innert Frist dazu Stellung zu nehmen. Die Steuerverwaltung hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Tatsachen ergeben sich, soweit erforderlich, aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Strittig ist vorliegend, ob die mit erheblichen Auslagen verbundene künstlerische Tätigkeit des Rekurrenten als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von § 19 StG zu qualifizieren ist.

2.1 Als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von § 19 StG sowie der parallelen bundesrechtlichen Bestimmung gemäss Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ist jede Tätigkeit zu qualifizieren, bei der eine natürliche Person auf eigenes Risiko durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 und 121 I 259 E. 3c S. 263; BGer 2C_186/2014 vom 4. September 2014 E. 2; VGer ZH SB.2014.00090 vom 22. Oktober 2014 E. 2.2 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, § 18 N 8 ff.).

2.2 Von der sog. Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Diese sog. Gewinnstrebigkeit weist ein subjektives und ein objektives Moment auf: Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein. Da es sich dabei um eine innere Tatsache handelt, muss die Absicht aber auch aufgrund äusserer Umstände beurteilt werden. Die Tätigkeit muss daher in objektiver Beurteilung auch zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein. Andernfalls stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und keinen abzugsfähigen Aufwand bzw. Geschäftskosten dar (BGer 2C_186/2014 vom 4. September 2014 E. 2, 2C_14/2013/2C_15/2013 vom 30. Mai 2013 E. 4 und 2C_206/2011/2C_247/2011 vom 12. April 2011 E. 4). Die fehlende Gewinnstrebigkeit 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. Fehlender Gewinn allein lässt eine Tätigkeit zwar noch nicht als Liebhaberei erscheinen. Es entspricht aber der Lebenserfahrung, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, wenn erkennbar wird, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf die Dauer nicht einstellen wird. Wird die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gleichwohl fortgesetzt, ist alsdann zu vermuten, dass dies nicht (mehr) zum Zweck der Gewinnerzielung, sondern aus andern Gründen, namentlich aus Liebhaberei, geschieht, denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit aus-

übt, wird sich in der Regel nach längeren Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (vgl. BGer 2A.68/2004 vom 4. Juni 2014 E. 1.3; VGer ZH SB.2014.00090 vom 22. Oktober 2014 E. 2.3.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 38; REICH, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 18 DBG N 15a). Es kommt darauf an, ob ein vernünftig denkender und handelnder Dritter in der gleichen Situation an die zu beurteilende Tätigkeit die gleichen Erwartungen knüpfen und sie ebenfalls als gewinnorientiert bezeichnen würde (VGE Nr. 709/1998 vom 26. März 1999 E. 3b). Der für diese Beurteilung relevante Zeitraum kann nicht allgemein begrenzt werden. Gemeinhin wird der Umstand, dass innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt wurde, im Sinne einer Faustregel als gewichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit angenommen. Daneben sind aber die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse zu berücksichtigen (BGer 2A.46/2005 vom 31. August 2005 E. 3.2.3; VGE Nr. 709/1998 vom 26. März 1999 E. 3c).

2.3 Mit Bezug auf Künstler verneinte das Bundesgericht bei einer während sieben Jahren neben anderen, weniger dauerhaften Tätigkeiten als Kunstmaler tätigen aber keinen Gewinn erzielenden Person eine selbständige Erwerbstätigkeit (BGer 2C_206/2011/2C_247/2011 vom 12. April 2011 E. 5). Auch das Zürcher Verwaltungsgericht verneinte eine selbständige Erwerbstätigkeit bei einer Künstlerin, die während 12 Jahren ihrer Tätigkeit lediglich in drei Jahren einen Gewinn erwirtschaftete, ansonsten aber teilweise massive und den genannten Gewinn weit übertreffende Verluste erlitt und ihren Lebensunterhalt trotz 100%-iger Arbeitstätigkeit in keiner Weise bestreiten konnte (VGE ZH vom 31. Mai 2005, zit. in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 42). Das Verwaltungsgericht Bern verneinte eine selbständige Erwerbstätigkeit bei einem Kunstmaler, der während 11 Jahren im zum Teil vier- bis fünfstelligen Bereich Verluste erlitten hatte (VGE BE vom 14.9.2006, zit. in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 42). Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt hat mit Bezug auf einen Galeristen erwogen, bei einer Galerie, die seit ihrer Gründung während sieben Jahren tendenziell steigende Verluste eingefahren habe, müsse von einer Liebhaberei ausgegangen werden. In casu erzielte der Galerist nach dem ebenfalls verlustreichen Startjahr bei jährlichen Einkommen zwischen CHF 58'221.– und 76'846.– jährliche Verluste zwischen CHF 19'533.– und CHF 32'290.– (VGE Nr. 709/1998 vom 26. März 1999 E. 1 und 3c).

3. Diese Lehre und Rechtsprechung zur Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit von Liebhaberei hat die Vorinstanz zutreffend referenziert und auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt zur Anwendung gebracht.

3.1 Mit ihrem Rekurs rügen die Rekurrenten zunächst eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts.

3.1.1 Unbestritten ist, dass der Rekurrent als Künstler tätig ist und sich dabei vorwiegend als Maler, Bildhauer und Skulpturenerbauer sowie Photokünstler betätigt. Er arbeitete zunächst in einem Atelier in Y. und dann in Z. Ebenfalls unbe-

stritten ist, dass er in den Steuerperioden 2007 bis 2012 einen kumulierten Verlust von rund CHF 1,75 Mio. erwirtschaftet hat:

2007 CHF –185'721.00
2008 CHF –235'989.00
2009 CHF –346'670.00 (Vorinstanz), CHF –346'759.00 (Rekurrenten)
2010 CHF –354'978.00 (Vorinstanz), CHF –355'084.00 (Rekurrenten)
2011 CHF –327'398.00 (Vorinstanz), CHF –327'446.00 (Rekurrenten)
2012 CHF –300'454.00.

3.1.2 Die Rekurrenten rügen, die Steuerverwaltung würde aktenwidrig von stetig steigenden Verlusten ausgehen, was nicht zutreffe. Entgegen der Behauptung der Rekurrenten, wonach die Vorinstanz diese Feststellung übernehme, hat diese in zutreffender Weise bloss ausgeführt, eine wesentliche Verbesserung des Geschäftsergebnisses lasse sich nicht erkennen. Der Rekurrent habe im Jahr 2007 mit CHF 185'721.– den tiefsten Verlust ausgewiesen, welcher bis im Jahr 2010 bis auf CHF 354'978.– angestiegen sei, um bis ins Jahr 2012 mit CHF 300'454.– wieder leicht zurückzugehen (E. 5d S. 6 f.). Damit zielt die Rüge ins Leere. Weiter bestreiten die Rekurrenten die Feststellung der Vorinstanz, aus den Akten ergebe sich, dass der Rekurrent in den fraglichen sechs Jahren keinerlei Umsätze erzielt habe und kein einziges Werk habe verkaufen können. Der Rekurrent habe vielmehr im Geschäftsjahr 2011 einen Ertrag von CHF ... verbucht, weil er der Gemeinde N. im Rahmen eines Wettbewerbs eine Skulptur habe verkaufen können. Zum Beweis reicht er seine Erfolgsrechnung 2011 ein, wo Erträge im genannten Betrag ausgewiesen werden (act 3/11). Diese Erfolgsrechnung findet sich auch schon in den vorhandenen Steuerunterlagen für das Jahr 2011. Es ist daher mit den Rekurrenten festzustellen, dass im Jahr 2011 ein einzelner Verkauf einer Skulptur erfolgt ist.

3.2 Dieser vorliegende Sachverhalt ist unter die genannten Tatbestandselemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu subsumieren.

3.2.1 Nicht verneint werden kann, dass der Rekurrent in einer planmässigen und anhaltenden Weise als Künstler tätig ist und dabei sowohl seine Arbeitsleistung wie auch Kapital in freibestimmter Selbstorganisation einsetzt. Dabei ist zunächst der Betrieb eines eigenen Ateliers mit einem Brennofen zu berücksichtigen. Weiter dienen dem entsprechenden Nachweis auch die von den Rekurrenten im vorliegenden Verfahren eingereichten Nachweise seiner Teilnahmen an Ausstellungen und Wettbewerben, die Aufnahme einer Arbeit in ein Museum in Deutschland, das angeführte Erscheinen zweier Bücher über seine Arbeiten, die von ihm geführte Homepage (www.---.com) wie auch sein Einsitz in der Jury eines Kunstpreises.

3.2.2 Zusätzlich muss sich die künstlerische Tätigkeit aber auch sowohl subjektiv wie objektiv als gewinnstrebige qualifizieren lassen.

3.2.2.1 In diesem Zusammenhang bezieht sich der Rekurrent darauf, bei seiner Einreise in die Schweiz im Jahr 20XX sowohl von der Ausgleichskasse M. wie auch

von den Steuerbehörden des Kantons M. als selbständig erwerbend qualifiziert worden zu sein. Massgebend für die Beurteilung der Gewinnstrebigkeit der künstlerischen Tätigkeit im Jahr 2012 kann aber nicht die Ausgangslage im Jahr 2007 sein, sodass die Rekurrenten daraus zum vornherein nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermögen. Massgebend ist vielmehr, dass der Rekurrent während seiner gesamten künstlerischen Tätigkeit in der Schweiz bisher bloss ein einziges Werk hat verkauft und damit einen Ertrag von CHF ... hat erzielen können, gleichzeitig in sieben Jahren künstlerischer Tätigkeit aber einen Verlust von über CHF 1,75 Mio. realisiert hat.

3.2.2.2 Bereits dieser dauernde Verlust während nunmehr sieben Jahren steht der Qualifikation der künstlerischen Tätigkeit des Rekurrenten als nachhaltiger, auf die Erzielung von Gewinnen gerichteter Erwerbstätigkeit entgegen (BGer 2C_206/2011, 2C_247/2011 vom 12. April 2011 E. 5). Hinzu kommt der Umstand, dass der Rekurrent während diesen sieben Jahren, abgesehen von einem einzigen Verkauf und trotz der von den Rekurrenten beschriebenen Ausstellungstätigkeit, keine weiteren Werke hat verkaufen können. Zu beachten ist auch der Umfang der Verluste, welche das jährliche, in der Schweiz erzielte Durchschnittseinkommen um ein mehrfaches übersteigt. Bei jährlichen Verlusten zwischen rund CHF 185'000.– und 355'000.– kann auch schon nach sechs Jahren festgestellt werden, dass diese Tätigkeit von einem vernünftig ökonomisch denkenden und handelnden Dritten in der gleichen Situation nicht mehr als gewinnorientiert bezeichnet würde. Dies gilt umso mehr, als der Rekurrent seine behauptete selbständige Erwerbstätigkeit nicht erst bei seiner Einreise in die Schweiz aufgenommen hat, sondern dabei an seine zuvor in Deutschland ausgeübte künstlerische Tätigkeit anknüpfen konnte. So hat er auch nach seiner Übersiedlung gemäss seinen eigenen Nachweisen weiterhin in Deutschland ausgestellt, konnte also die dort bestehenden Kontakte und Verbindungen weiterhin nutzen. Die Höhe dieser Verluste lässt deshalb darauf schliessen, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf Dauer nicht wird einstellen können.

3.2.2.3 Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass eine bildnerisch-künstlerische Tätigkeit ähnlich wie die Schriftstellerei (vgl. dazu VGer ZH SB.2014.00090 vom 22. Oktober 2014 E. 2.3 m.H. auf von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 8 f.) nicht allein eine Erwerbstätigkeit darstellen kann, sondern vielmehr auch eine elementare Entfaltung der Persönlichkeit bildet. Sie steht daher primär auch unter dem Schutz der Persönlichen Freiheit (vgl. schon BGE 97 I 45 E. 3 S. 49 ff.).

3.2.2.4 Nichts anderes ergibt sich aus den Zahlen für das Jahr 2013. Zwar erscheint es berechtigt, auch dieses Folgejahr zur Beurteilung der objektiv zu beurteilenden Gewinnstrebigkeit der künstlerischen Tätigkeit des Rekurrenten im Vorjahr heranzuziehen, könnte doch eine wesentliche Verbesserung der Situation das Gewicht der in der Vergangenheit erzielten Verluste relativieren. In diesem Jahr konnte der Rekurrent seinen Jahresverlust gemäss seinen Angaben zwar auf CHF 168'397.– senken. Abgesehen davon, dass hierfür der Beleg mittels einer Erfolgsrechnung fehlt, vermöchte dieser Umstand zum vornherein nichts an der Beurteilung zu ändern.

Zwar kann es trotz bisherigen Verlusten als Indiz für das Vorliegen von Gewinnstrebigkeit gewertet werden, wenn bei einem professionell geführten Betrieb eine Tendenz zu einer mindestens ausgeglichenen Rechnung besteht (BGer 2A.46/2005 vom 31. August 2005 E. 3.2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 38). Die Rekurrenten machen indessen selber nicht geltend, dass der Rekurrent im Jahr 2013 auch nur ein einziges Werk verkauft und einen Ertrag erzielt hätte. Daraus folgt, dass die Verlustminderung allein auf einer Reduktion der Ausgaben, nicht aber einer Steigerung der Erträge beruht. Ohne Erträge ist die Erzielung eines Gewinnes aber zum vornherein ausgeschlossen.

3.2.2.5 Im Weiteren berufen sich die Rekurrenten auf die Teilnahme des Rekurrenten an drei Ausstellungen in O., X. und K. als «wesentliche Entwicklungen, die» ihm «die Möglichkeit bieten, sein Schaffen auf einem hohen Niveau zu präsentieren und zu zeigen, worauf er die letzten Jahre hingearbeitet» habe. Worin sich diese Expositionsmöglichkeiten an der «...», im «...» in X. und im ... in K. von den früheren, in den Jahren 2009 bis 2013 erfolgten Teilnahmen am E.-Projekt der Firma J., an der Ausstellung «...» in ..., an Ausstellungen im «...» in G., bei der «...» in H., an der Ausstellung «...» im Museum P. in Q., in der «...» sowie im «...», welche offensichtlich allesamt zu keinen Verkäufen geführt haben, unterscheiden, führen die Rekurrenten nicht aus. Der Schluss, dass aus diesen Aktivitäten «durchaus Verkäufe resultieren» könnten, wird durch die bisherigen Erfahrungen daher nicht gestützt.

3.2.2.6 Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten vermögen die Rekurrenten aus dem Umstand abzuleiten, dass der Rekurrent als Künstler von Deutschland in die Schweiz umgezogen sei und hier ein neues Beziehungsnetz habe aufbauen müssen. Wie die Rekurrenten selber ausführen, hat der Rekurrent weiterhin in Deutschland ausgestellt und daher auch sein bisheriges Beziehungsnetz nutzen können. Trotz dieser Ausweitung seines Beziehungsnetzes ist es aber offensichtlich bis auf einen Verkauf zu keinem Dritterwerb der von ihm geschaffenen Kunstwerke gekommen.

3.2.2.7 Schliesslich geht es im vorliegenden Verfahren auch nicht darum, die künstlerische Qualität der Werke des Rekurrenten, welche von den Rekurrenten mit ihrem Rekurs mehrfach und mit Hinweis auf die eingereichten Belege hervorgehoben wird, zu beurteilen. Es ist hinlänglich bekannt, dass berühmte Künstler wie Vincent van Gogh zu Lebzeiten kaum Werke haben verkaufen können, was ihrer späteren Bedeutung keinen Abbruch tut. Gleichwohl kann eine künstlerische Tätigkeit ohne zeitgenössischen Verkaufserfolg nicht als Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden.

3.3 An der Sache vorbei geht die rechtliche Kritik der Rekurrenten, wonach der Hinweis der Vorinstanz, er könne Verluste erst wieder abziehen, wenn eine nachhaltige Gewinnsituation vorliege, bedeute, dass er bei Gewinnerzielung selbständig erwerbstätig sei und bei Verlusten eine Liebhaberei betreibe. Erzielt der Rekurrent nachhaltige Gewinne, so liegt eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse vor, welche eine neue Beurteilung der Tätigkeit des Rekurrenten in rechtlicher Hinsicht

erfordert. Im Übrigen ist es auch so, dass das bei der Ausübung eines Hobbys erzielte Einkommen zu versteuern ist, wobei die entsprechenden Gestehungskosten in Abzug gebracht werden können.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.