

## Selbständige Erwerbstätigkeit

### Verlustverrechnung, Liebhaberei

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 112/2007 vom 17. April 2008

*Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Verlusten ist, dass die steuerpflichtige Person selbständig erwerbstätig ist und dass die bei dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte steuerbar sind. Als selbständige Erwerbstätigkeit gilt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Keine selbständige Erwerbstätigkeit kann anerkannt werden, wenn eine solche nur zum Schein besteht oder sonst keinen erwerblichen Charakter aufweist. Ohne Gewinnstrebigkeit liegt bloss Liebhaberei vor, deren positives oder negatives finanzielles Ergebnis nur die Privatsphäre betrifft und einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich ist. Das Fehlen von Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit dient der Abgrenzung von der selbständigen Erwerbstätigkeit. Ein bestimmter Zeitraum lässt sich nicht generell bestimmen. Wird aber innert fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, stellt dies ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die diesbezügliche Tätigkeit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt. In casu Qualifizierung eines sich über mehrere Jahre dahinziehenden Buchprojekts eines Rentners als Liebhaberei.*

#### *I. Sachverhalt:*

1. a) Die Rekurrenten haben trotz Mahnung die Steuererklärungen 2004 und 2005 nicht eingereicht. In der Folge wurden sie von der Steuerverwaltung amtlich eingeschätzt. Die Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 2004 und pro 2005 (Amtliche Einschätzung) datieren vom 22. Februar 2007.

b) Am 22. März 2007 reichten die Rekurrenten die Steuererklärungen 2004 und 2005 nach. In der Folge setzte die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügungen/Rektifikaten 1 vom 3. Mai 2007 das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2004 auf Fr. 45'900.– und pro 2005 auf Fr. 41'400.– fest. Dabei liess die Steuerverwaltung die deklarierten Verluste aus selbständiger Tätigkeit nicht zum Abzug zu. Hierüber sind die Rekurrenten mit den Veranlagungsprotokollen vom jeweils 3. Mai 2007 in Kenntnis gesetzt worden. Die entsprechenden Veranlagungen zu den kantonalen Steuern pro 2004 und 2005 datieren ebenfalls vom 3. Mai 2007.

2. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 1. Juni 2007 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 21. August 2007 abwies.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 21. August 2007 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 20. September 2007. Darin beantragen die Rekurrenten, es seien bei den kantonalen Steuern 2004 und 2005 die jeweiligen Erfolgsrechnungen 2004 mit einem Verlust von Fr. 23'565.70 und 2005 mit einem Verlust von Fr. 23'708.80 in den Veranlagungen vollends zu berücksichtigen und die Selbstdeklarationen mit einem steuerbaren Einkommen zu den kantonalen Steuern von Fr. 22'382.– im 2004 und von Fr. 17'815.– pro 2005 anzuerkennen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 25. Januar 2008 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge zu Lasten der Rekurrenten. Die Begründung ergibt sich, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

## *II. Entscheidungsgründe:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid vom 21. August 2007 aufzuheben und die deklarierten Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 23'565.70 für die Steuerperiode 2004 sowie von Fr. 23'708.80 pro 2005 einkommensmindernd zu berücksichtigen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung den Rekurrenten die einkommensmindernde Berücksichtigung der deklarierten Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 23'565.70 für das Steuerjahr 2004 sowie von Fr. 23'708.80 pro 2005 zu Recht verweigert hat.

3. a) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind steuerbar alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Nach § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27–33 abgezogen. Laut § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Dazu gehören insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 28 Abs. 1 lit. d StG). Verluste aus einer lediglich der Liebhaberei zuzurechnenden Beschäftigung fallen hingegen unter die nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (§ 34 lit. a StG).

b) Die steuerrechtlichen Bestimmungen statuieren als Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Verlusten, dass die steuerpflichtige Person selbständig erwerbstätig ist und dass die bei dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte steuerbar sind. Nur in diesem Fall kann von Geschäftsverlusten bzw. von Verlusten auf Geschäftsvermögen gesprochen werden (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007, E. 2.2.1, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.). Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Hrsg. Zweifel/Athanas, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 8 StHG N 13 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 18 N 3 ff.; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 DBG N 7 ff.). Für die Qualifizierung als selbständige Erwerbstätigkeit nicht verlangt wird, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. dass ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe und Geschäft betrieben wird (vgl. nochmals das Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007, E. 2.2, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.). Die Frage, ob die Kriterien für eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben sind, lässt sich nur aufgrund einer sich auf mehrere Jahre erstreckenden Gesamtbeurteilung entscheiden (vgl. nochmals Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 3).

c) Nicht als selbständige Erwerbstätigkeit kann anerkannt werden, wenn eine solche nur zum Schein besteht oder sonst keinen erwerblichen Charakter aufweist. In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (vgl. wiederum das Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007, E. 2.3, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.). Diese Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann. Ohne Gewinnstrebigkeit liegt blosser Liebhaberei vor, deren positives oder negatives finanzielles Ergebnis nur die Privatsphäre betrifft und einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich ist. Das fehlende Gewinnstreben ist objektiv erkennbar, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt wurden bzw. in Zukunft erzielt werden können (vgl. Locher, a.a.O., Art. 18 DBG N 14; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 178).

d) Das Fehlen von Gewinnstrebigkeit bzw. von Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit bei der Liebhaberei dient der Abgrenzung von der selbständigen Erwerbstätigkeit. Der hier relevante Zeitraum lässt sich nicht generell bestimmen. Wird aber innert fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, stellt dies ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die diesbezügliche Tätigkeit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, sondern Hobby. Dem Steuerpflichtigen steht aber der

Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 13). 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 Erwerb-zweck massgebend sind. Allerdings muss selbst eine mehrjährige Ver-lusterzielung nicht zwingend auf eine Liebhaberei schliessen lassen. Eine solche ist erst anzunehmen, wenn sie eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerb-seinkommens gegangen wäre, wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiter-führung des Betriebs hätte abbringen lassen (vgl. nochmals das Urteil des Bundes-gerichts 2A.126/2007, E. 2.3, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.).

e) Nach der allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende oder steuermehrende Tatsachen, während die steuerpflichtige Person den Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen zu führen hat (vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schwei-zerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Hrsg. Zweifel/Athanas, 2. Auflage, Bas-el/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 25 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kauf-mann/Meuter, a.a.O., § 132 N 90 mit Hinweisen; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 454; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, Band I, § 34 N 16; StE 1996 B 93.3 Nr. 5 E. 2c mit Hinweisen; BJM 1988, S. 269). Dementspre-chend obliegt der Nachweis, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte ver-lustbringende Betätigung überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, ist hierfür die steuerpflichtige Person beweispflichtig (vgl. StE 1995 B 23.1. Nr. 30 E. 2b).

4. Die Rekurrenten machen in ihrem Rekurs vom 20. September 2007 im Wesent-lichen geltend, dass der Rekurrent daran sei, ein Sachbuch über das Schweizerische Stockwerkeigentum, insbesondere über die haftpflichtrechtlichen Folgen von Bauschäden und die daraus resultierende Problematik der Liegenschaftsbewertung zu schreiben. Die Rekurrenten erklären, dass der Rekurrent nach wie vor bestrebt sei, Gewinn zu erzielen. Sich im Pensionsalter befindend, konzentriere er sich voll und ganz auf das Buchprojekt. Daher erwirtschaftete er in seinem Beruf als Fachjournalist momentan keine anderen Einkünfte bzw. Umsätze und ziehe zur Finanzierung seines Buchprojekts seine anderen Einkünfte und die AHV-Rente bei. Die Marktreife seines Projekts erfordere jahrelange Forschung, Entwicklung und Finanzierung und hänge zudem von noch offenen Gerichtsurteilen ab. Er habe mit seiner «P. L.» in den Jahren 2000 bis 2005 zwei Mal Gewinn und vier Mal Verlust erwirtschaftet, womit nicht von Dauerverlust-Tätigkeit gesprochen werden könne. Auch wenn der Erfolg auf sich warten lasse, gehe er einer Erwerbstätigkeit nach – planmässig, mit dem Einsatz seines Kapitals, in frei gewählter Organisation und auf eigenes Risiko – nach aussen sichtbar, wenn das Buch veröffentlicht sei und Gewinn erziele.

5. a) Aus den Steuererklärungen der Jahre 1994 bis 2005 ergeben sich für die vom Rekurrenten geführte «P. L.» folgende Gewinne bzw. Verluste:

| Steuerjahr | Aufwand               | Ertrag       | Gewinn/Verlust |
|------------|-----------------------|--------------|----------------|
| 1994       | Fr. 41'725.–          | Fr. 51'638.– | Fr. 9'913.–    |
| 1995       | Fr. 56'245.–          | Fr. 79'024.– | Fr. 22'779.–   |
| 1996       | Fr. 23'562.–          | Fr. 29'758.– | Fr. 6'196.–    |
| 1997       | Fr. 24'756.–          | Fr. 42'802.– | Fr. 18'046.–   |
| 1998       | Fr. 24'713.–          | Fr. 21'235.– | –Fr. 3'478.–   |
| 1999       | Amtliche Einschätzung |              |                |
| 2000       | Fr. 37'406.–          | Fr. 38'630.– | Fr. 1'224.–    |
| 2001       | Fr. 28'435.–          | Fr. 22'440.– | –Fr. 5'995.–   |
| 2002       | Fr. 24'595.–          | Fr. 25'762.– | Fr. 1'167.–    |
| 2003       | Fr. 21'065.–          | Fr. 1'200.–  | –Fr. 22'265.–  |
| 2004       | Fr. 23'565.–          | Fr. 0.–      | –Fr. 23'565.–  |
| 2005       | Fr. 23'708.–          | Fr. 0.–      | –Fr. 23'708.–  |

b) Aus der Aufstellung der Gewinne und Verluste geht hervor, dass ab dem Jahr 1998 bis 2005 ein Gesamtverlust von Fr. 79'011.– eingetreten ist, was einem jährlichen Verlust von Fr. 11'287.– entspricht. Zudem hat die «P. L.» in den Jahren 2004 und 2005 effektiv keinen Ertrag erwirtschaftet. Der vom Rekurrenten geltend gemachten Gewinnabsicht steht somit – wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 25. Januar 2008 zutreffend festhält – ein überproportionales Verlusttotal entgegen. Der Hinweis auf sein Buchprojekt hilft dem Rekurrenten ebenfalls nicht weiter, zumal dieses offenbar noch weit von der Realisierung entfernt ist und vom Rekurrenten zudem vom Ausgang von Rechtsmittelverfahren abhängig gemacht wird. Aufgrund dessen ist auch in Zukunft mit einer Verlusttätigkeit der «P. L.» zu rechnen. Insbesondere dort, wo aufgrund des Umstands, dass während Jahren keine Honorare vereinnahmt wurden, eine selbständige Erwerbstätigkeit verneint wird, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Gewinnstrebigkeit und die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen nachzuweisen (vgl. nochmals das Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007, E. 3.3, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.). Ein solcher Nachweis fehlt vorliegend, insbesondere hinsichtlich des geltend gemachten Buchprojekts. Die vom Rekurrenten erwähnte Planmässigkeit seines Vorgehens im Rahmen seiner geltend gemachten Erwerbstätigkeit wurde ebenfalls nicht glaubhaft gemacht. Schliesslich ist festzuhalten, dass der Rekurrent pensioniert ist und gemäss eigenen Angaben seinen Lebensunterhalt aus Renten und anderen Einkünften bestreitet, was ebenfalls gegen das Vorliegen einer Gewinnabsicht spricht.

c) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass es sich bei der Tätigkeit des Rekurrenten im Zusammenhang mit der «P. L.» nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt, weshalb die deklarierten Verluste von Fr. 23'565.70 für das Steuerjahr 2004 sowie von Fr. 23'708.80 pro 2005 nicht zum Abzug zugelassen werden können.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.