

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.68 vom 27. Juni 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2013.68](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2013.68)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.68 du 27 juin 2013

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.68 del 27 giugno 2013

## Regeste

Selbstständige Erwerbstätigkeit. Die vom Pflichtigen deklarierten pferdebezogenen Aufwendungen qualifizieren einkommenssteuerlich nicht als Verlust aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.

## Erwägungen

### E. 1

A, Steuergemeinde C,

### E. 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. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 7 - dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. Die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit ist eine Frage, die grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden kann, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den auf das Steuerjahr folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). 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, § 33 lit. a StG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden. c) 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, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 48 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 38 StG). Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118; VGr BE, 5. November 2008, StE 2009 B 23.1 Nr. 63; VGr BS, 26. März 1999, StE 2001 B 23.1 Nr. 47). Ein

weiteres Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit stellt der Um- stand dar, dass ein Steuerpflichtiger wegen generell guten Einkommens- oder Vermö- gensverhältnissen nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr ZH, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61). d) Nach Art. 123 DBG bzw. 132 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massge- benden 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 Um- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 8 - stände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, S. 416 [mit Verweisungen] und 454). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbstständi- ge 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 Qualifi- kationsfrage ermöglicht. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sach- darstellung hat der Steuerpflichtige beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zu- mindest unter genauer Bezeichnung Beweise anzubieten.

### **E. 3**

a) Wie beschwerde- und rekursweise geltend gemacht wird, blickt die pflich- tige Ehefrau auf eine ...jährige Reiterfahrung zurück und hält sie mit gewissen Unter- brüchen seit 19.. Pferde; letzteres seit 20.. in ihrer Wohngemeinde C auf einem Bau- ernhof in M. Auszugehen ist mithin zunächst davon, dass die Pflichtige das Reiten und ihre Passion für Pferde über Jahrzehnte im Rahmen eines Hobbies bzw. einer Liebha- berei ausgeübt hat. Die Pflichtigen führen denn auch aus, dass ursprünglich Reitpferde für "die eigenen Bedürfnisse (Freizeit- und Springsport)" gehalten worden seien. Mit dem Aufbau einer eigenen Pferdezucht haben die Pflichtigen nach ihren weiteren Beschwerde- bzw. Rekursvorbringen begonnen, nachdem sie im Jahr 2004 auf dem besagten Bauernhof zusätzliche Flächen hätten pachten können und stall- mässig gewisse Ausbauten ermöglicht worden seien. Ein gezielter Aufbau des "Zucht- und Ausbildungsbetriebs" sei ab 2006 erfolgt; dies durch Eigenzucht, Kauf von Zuchtstuten, Kauf von Stutenfohlen zwecks Aufzucht für spätere Zucht sowie Aufzucht von eigenen gezüchteten Stutenfohlen für spätere Zucht. Die Pflichtige züchte dabei in erster Linie K Pferde und daneben mit ... Stuten auch AB Sportpferde. Dementspre- chend sei sie seit mehreren Jahren bei verschiedenen Verbänden als Züchterin einge- tragen. Die Zucht fokussiere auf Dressur- und Springpferde von höchster Qualität, wo- bei der Leistungsausweis der pflichtigen Ehefrau beeindruckend sei. Aufgrund der limitierten Dimensionierung der bestehenden Anlage in M habe ein dortiger Zuchtbe- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 9 - trieb aber als nicht realisierbar bzw. unrentabel erschienen. In der Folge hätten die Pflichtigen nach einer geeigneten Liegenschaft Ausschau gehalten, welche die Anfor- derungen betreffend benötigte Einrichtungen für die Aufzucht und Haltung von Fohlen mit mindestens 20 Pferdeboxen, genügend Weideflächen sowie einer Führenanlage und nach

Möglichkeit einer Reithalle erfülle. Lange hätten sie unter Mitwirkung spezialisierter Makler erfolglos gesucht und dabei zwischen 2007 und 2009 insgesamt 14 Objekte geprüft. Ende 2009 seien sie dabei auf ein Objekt in H gestossen. Anfangs 2010 sei alsdann eine Kaufoption für dieses Objekt vereinbart worden, um in der Zwischenzeit die Umzonung und eine Baubewilligung für das projektierte Hofgut zu erwirken. Nachdem Letzteres gelungen sei, sei der Kauf am ... 2010 abgeschlossen worden. Anfangs 2011 seien die Pflichtigen von C nach H umgezogen. Baubeginn des (an ihr Wohnhaus angegliederten) Hofguts sei im November 2010 gewesen. Die auf Sommer 2011 geplante Fertigstellung habe sich aufgrund von Baumängeln dann aber noch um ein Jahr verzögert; die letzten Bauarbeiten seien im Januar 2013 beendet worden. Die Pferde seien nach dem Wegzug der Pflichtigen aus C zunächst in eine Pension in N gebracht worden; die Geburt von ... Fohlen sei dort reibungslos über die Bühne gegangen. Im September 2011 hätten die Pferde dann in den bereits provisorisch fertiggestellten Stallteil des Hofguts in H verlegt werden können. Mit dem gefundenen Objekt in H habe das Konzept "Pferdezucht-, Pferdeausbildungs- und Pensionsbetrieb" idealerweise verwirklicht werden können. Mit dieser Liegenschaft seien die Voraussetzungen geschaffen worden, um mit professioneller Handhabung die finanzielle und kommerzielle Basis für eine unternehmerische Tätigkeit zu legen. Durch den Aufbau der Pferdezucht "F" in M und mit der Realisierung des Hofguts O in H seien erhebliche finanzielle Mittel und Arbeitszeit aufgewendet worden, um die Voraussetzungen für einen professionellen und rentablen Pferdebetrieb zu führen. b) Gestützt auf diese Sachverhaltsschilderungen lassen sich zunächst drei Phasen unterscheiden: aa) Zunächst hielten die Pflichtigen bzw. vorab die pflichtige Ehefrau über Jahrzehnte Pferde für eigene Reit- und Sportbedürfnisse; untergebracht waren die Pferde dabei ab 2002 im Rahmen einer Pacht auf einem Bauernhof in M. In dieser Phase lag unbestrittenermassen ein klassischer Fall von Liebhaberei/Hobby vor. 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 10 - bb) Seit Ende 2011 betreiben die Pflichtigen bzw. wiederum die pflichtige Ehefrau den Pferdehof O in H; dabei haben sie auch ihren Wohnsitz von C in das dort erworbene stattliche Anwesen verlegt. Im Vordergrund steht nun nicht mehr bloss das Bedürfnis, mit eigenen Pferden Reitsport zu betreiben; aufgebaut wurde ein direkt an das Wohnhaus angegliederter Pferdehof mit 20 Pferdeboxen, grossflächigem Weideland, eigener Reithalle etc. und die Nutzung umfasst insbesondere auch die Bereiche Pferdezucht, Ausbildung von Pferden sowie Aufnahme von Pensionspferden. Dass sich beim Hofgut O die Frage nach einem gewerbmässigen Betrieb stellt, liegt damit auf der Hand, zumal die Aufnahme von Pensionspferden, der gelegentliche Verkauf von gezüchteten Pferden oder etwa das Vermieten der Reithalle regelmässigen Ertrag abwirft. Bei der Beantwortung dieser Frage werden dabei in Bezug auf das Kriterium der Gewinnstrebigkeit kaum Spartenbetrachtungen anzustellen sein (z.B. Zuchtbetrieb unrentabel, Pensionsbetrieb rentabel); denn einerseits wirkt der Hofbetrieb O als zusammengehörende Einheit und andererseits ginge es wohl zu weit, wenn die Steuerbehörden bei einem insgesamt wirtschaftlich geführten Betrieb nach unrentablen Bereichen Ausschau halten würden, um diese Bereiche alsdann dem Hobbybereich zuzuteilen und steuerlich aus der Erfolgsrechnung auszuschneiden. Letztlich wird aber die Wirtschaftlichkeit des Hofguts in H aufgrund der dortigen Wohnsitznahme der Pflichtigen primär von den Steuerbehörden des Kantons I zu beurteilen sein. cc) Zwischen diesen beiden Phasen der Haltung von eigenen Pferden im Rahmen eines jahrzehntelang ausgeübten Hobbies (zuletzt in M) und dem Betrieb eines Pferdehofs ab 2011 in H steht nun die Phase, in welcher sich die Pflichtige entschlossen hat, erstmals auch Pferde zu züchten bzw. einen Zuchtbetrieb aufzubauen. Es

fragt sich, ob sie dies unter dem Titel "F" im Steuerjahr 2007 in einer Art getan hat, welche als gewerbsmässig qualifiziert. Dass dem so ist, haben mit Blick auf die Verlustkonstellation nach dem bereits Gesagten die Pflichtigen zu beweisen. c) aa) Aktenkundig gingen die Pflichtigen erstmals mit der gegen Ende 2007 eingereichten Steuererklärung 2006 von gewerbsmässig betriebener Pferdezucht aus. Unter der Bezeichnung "F" deklarierten sie dabei einen Verlust von rund Fr. 8'000.-, welcher sich aber allein aus dem Aufwand für das im Januar 2006 eingeführte und in der Folge geschäftlich aktivierte "Stutenfohlen L" zusammensetzte (= insbesondere Pensionsgeld Bauernhof P, Futter, Hufschmied, Tierarzt). Gegen die damalige Nicht- anerkennung einer gewerbsmässigen Tätigkeit durch die Steuerbehörde setzten sie 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 11 - sich die Pflichtigen im Rahmen einer Ende Oktober 2009 einvernehmlich zustande gekommenen Veranlagung bzw. Einschätzung nicht zur Wehr. In der anfangs 2009 eingereichten Steuererklärung 2007 hatten die Pflichtigen für "F" eine ähnliche Jahresrechnung wie im Vorjahr eingereicht; aktiviert mit Fr. 17'100.- war wiederum allein das Stutenfohlen L und die Jahreskosten (= Jahres- verlust) beliefen sich nunmehr auf Fr. 10'444.-. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2010 liessen die Pflichtigen dem Steueramt dann aber mitteilen, in der Steuererklärung 2007 seien die Zuchtpferde "Q" und "R (Eigenzucht von Q)" irrtümlich nicht deklariert worden; beigelegt war eine korrigierte Jahresrechnung 2007 der "F", in welcher neben L diese beiden Pferde mit Fr. 17'000.- (Q) bzw. Fr. 1.- (R) aktiviert waren; der Aufwand blieb indes unverändert und also allein auf L bezogen. Dem Schreiben beigelegt war sodann auch eine Jahresrechnung der "F" für das Jahr 2008; dieser war zu entnehmen, dass per 2008 die drei weiteren Pferde "S", "T" und "U" zugekauft worden waren. Der Jahresaufwand (= Verlust) stieg nunmehr auf Fr. 141'540.- an, wobei die Kaufpreise der genannten Pferde von Fr. 14'840.- (S), Fr. 25'606.- (T) und Fr. 40'000.- (U) sowohl dem Aufwand zugeschlagen, als auch aktiviert worden sind. Im Aufwand waren nunmehr auch Kosten für "Stallausbauten für Zucht" vermerkt. Schliesslich wurde im Schreiben darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht die Reitpferde der Pflichtigen, sondern ausschliesslich deren Zuchtpferde betreffen würden. bb) Die Ausführungen der Pflichtigen im bisherigen Verfahren decken sich nicht vollumfänglich mit dem Inhalt der vorerwähnten Jahresrechnungen und weiterer Dokumente: Auszugehen ist zunächst davon, dass die Pflichtige die Fohlenstute L tatsächlich Ende 2005 in J erworben hat, denn anfangs Januar 2006 wurde diese gemäss den Aufwendungen per 2006 (Zoll, MwSt, Transport) in die Schweiz eingeführt. Bei L handelt es sich dabei um eine K Stute, wobei aus der Zucht mit diesem Pferd Jahre später die K Fohlenhengste V (... 2011) und W (... 2012) hervorgingen. Soweit die Pflichtigen beschwerde- und rekursweise geltend machen, dass ab 2006 durch Eigenzucht, Kauf von Zuchtstuten sowie Kauf von Stutenfohlen ein geziel- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 12 - ter Aufbau des "Zucht- und Ausbildungsbetriebs" erfolgt sei, widerspiegelt sich dies jedenfalls bis und mit Steuerperiode 2007 nicht in den Steuerakten. Wie vorstehend dargelegt, war in den Jahresrechnungen 2006 und 2007 allein das Ende 2005 erworbene Fohlen (L) aktiviert. Soweit die korrigierte Jahresrechnung 2007 unter den Aktiven zusätzlich die Stuten Q und R (Eigenzucht von Q) aufführte, ist das erstgenannte Pferd kein Zukauf. Gemäss Konzept zum Projekt in H hat die Pflichtige die X Stute Q vielmehr bereits am ... 2004 gekauft, worauf Letztere am ... 2005 die K Stute R gebar; beide Stuten sind im Internetauftritt des Hofguts O aber nicht unter den Zuchtstuten, sondern unter den

gewöhnlichen Reitpferden eingereiht, wobei R als "unser erstes Fohlen" bezeichnet wird. Der Aufwand für diese beiden schon vor 2006 gehaltenen Reitpferde fand denn auch keinen Eingang in die zuchtbezogene Jahresrechnung 2007 von "F". In Bezug auf die gesamte Pferdehaltung der Pflichtigen in M per 2007, in welche die spätere Zuchtstute L zu dieser Zeit eingebettet war, präsentiert sich der Sachverhalt damit wie folgt: Als Reitpferde im Stall hatte die Pflichtige dort zunächst den 1991 geborenen X Wallach Y (Kaufdatum ... 2004, Kaufpreis Fr. 17'000.-) sowie die per 2007 verstorbene Z Stute AA (Alter und Kaufdatum unbekannt, Kaufpreis Fr. 3'000.-), welche für kurze Zeit durch die AB Stute AC ersetzt wurde. Hinzu kamen die per 2004 für Fr. 17'000.- erworbene X Stute Q und deren per 2005 geborenes Fohlen AD. Ergänzt wurden diese Pferde schliesslich durch die K Fohlenstute L, welche das gleiche Alter hatte wie das selbstgezogene Fohlen AD und anfangs 2006 hinzugekommen war. Von einem sich im Aufbau befindlichen Zucht- und Ausbildungsbetrieb kann bei dieser Lage der Dinge per 2007 noch nicht die Rede sein. Als einzige potentielle Zuchtstute qualifizierte aufgrund des Stammbaums die als Fohlen erworbene K Stute L. Von diesen Verhältnissen ist bei der Prüfung der Frage, ob "F" per 2007 als gewerbsmässiger Betrieb qualifiziert, mithin auszugehen. Beim Betrieb des Hofguts O, dessen Projektierung die Pflichtigen soweit aus den Akten ersichtlich frühestens 2009 in Angriff genommen haben, ist von den Dimensionen und der Nutzung her von völlig anderen Verhältnissen auszugehen; diese können folglich nicht direkt auf diejenigen per 2007 zurückwirken. 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 13 - cc) Die Pflichtigen gehen freilich aber davon aus, dass der Kauf der Fohlenstute L gewissermassen der Start zum Hofgutprojekt in H bzw. zur dort betriebenen Zucht war. Irgendwelche Unterlagen, welche Hinweise darauf geben würden, dass die Pflichtige schon beim Einkauf der Fohlenstute L per Ende 2005 bzw. in den folgenden Jahren 2006 und 2007 Pläne in Richtung Erstellung eines gewerbsmässigen Gestüts mit Zucht, Pferdepension und -ausbildung im Sinn des Projekts H hatten, existieren nicht. Insbesondere fehlt es an einem entsprechenden Businessplan aus dieser Zeit. Die im Zusammenhang mit dem steuerbehördlich eingeforderten Businessplan eingereichten Unterlagen wurden allesamt zwischen 2010 und 2012 erstellt; sie sind sodann auf das Hofgut in H ausgerichtet und damit allein für die Beantwortung der Frage dienlich, ob sich jenes gewinnstrebig betreiben lässt bzw. als gewerbsmässig qualifiziert. Über das Unternehmenskonzept per 2007 sagen all diese später erstellten Unterlagen nichts aus. Wie schon die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsbehörde feststellte, setzt gewinnorientierte Unternehmensführung jedoch voraus, dass sich der Unternehmer mit den Risiken, denen sein Unternehmen bzw. dessen Erfolg ausgesetzt ist, bereits in der Planungsphase auseinandersetzt und auch entsprechende Anpassungen des Geschäftsplanes vorsieht; dabei erscheint es aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch selbstverständlich, dass für den Fall des Scheiterns eines ersten Aktionsplans ein Folgeplan besteht, wie das Unternehmen dennoch zum Erfolg geführt werden kann (vgl. StRK II, 28. April 2006, 2 DB.2005.200). Das einzige unternehmerische Konzept, welches für die hier interessierenden Verhältnisse per 2007 erkennbar ist, baut nach dem Gesagten darauf auf, dass die Pflichtige zu dieser Zeit neben verschiedenen Reitpferden mit L eine junge K Stute im Stall hatte, welches sich neben der Nutzung zu eigenen Sportbedürfnissen mitunter für ein späteres Züchten von verkäuflichen K Stuten oder Hengsten eignete. Ob die Pflichtige damals schon Absichten betreffend spätere Fohlenverkäufe hatte, ist aber nicht nachgewiesen. Ebenso gut ist denkbar, dass sie mit L zunächst ein Spitzenpferd für den Eigenbedarf aufziehen wollte oder aber beabsichtigte, mit dieser ein Fohlen für den späteren Eigenbedarf zu züchten.

Selbst wenn sie aber bereits die Absicht gehabt hätte, mit L den Grundstein für einen eigentlichen Zuchtbetrieb zu legen und deren Nachkommen dereinst zu verkaufen, so musste sie sich jedenfalls über Folgendes im Klaren sein: 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 14 - aaa) L war anfangs 2007 erst eineinhalb Jahre alt. Damit war bekannt, dass es noch Jahre dauern würde, bis diese Jungstute ihrerseits Fohlen gebären würde, welche dereinst verkauft werden könnten. Unter diesen Umständen konnte die Pflichtige per 2007 also noch nicht einmal an einem Markt teilnehmen. Lediglich die Mitgliedschaft beim Verband der Züchter des K Pferdes könnte allenfalls als Beginn eines Aussenauftritts angesehen werden; auf den eingereichten Mitgliederbeitragsrechnungen 2006 und 2007 ist jedoch unter dem Pferdebestand der Pflichtigen jeweils als einziges Pferd "AE" eingetragen. Handschriftlich ist zwar vermerkt, dass es sich dabei um "Q" handeln soll; gerade für L ist damit aber per 2006/2007 noch kein Einstieg in eine geplante Zuchtlaufbahn dokumentiert. bbb) Wie weitere Unterlagen der Pflichtigen aufzeigen, wurde L per 20.. an den Prämier-Wettbewerben des K Pferdezüchters erfolgreich vorgeführt und erhielt dabei die AF. Erst dieses Ereignis (Aufstieg von L in die zuchtbezogene Klasse der sog. AF-Stuten; vgl. dazu [www.de.wikipedia.org/wiki/Stutbuch](http://www.de.wikipedia.org/wiki/Stutbuch)) kann demnach als dokumentierter Start für die mögliche Nutzung von L als Zuchtstute für K Pferde betrachtet werden. In der Folge wurde L per 2010 dann auch erstmals gedeckt. Im Juni 2011 gebar sie alsdann ihr erstes Fohlen V (K Hengst) und im Juni 2012 folgte W (K Stute). Selbst wenn man nun davon ausginge, die Pflichtige sei sich bereits per 2007 sicher gewesen, mit der gekauften Fohlenstute L dereinst die AF zu erhalten und danach mit Erfolg die Zucht von K Pferden betreiben zu können, so konnte sie (immer vor dem Hintergrund der damaligen Anlagen in M) aber nicht damit rechnen, mit dem Verkauf von Fohlen einer einzigen Stute, welche sie ihrerseits als Fohlen erworben und damit zunächst aufzuziehen hatte, dereinst einen Totalgewinn zu erzielen. ccc) Letzteres zeigt sich schon anhand einer groben Rechnung: Mögliche Erträge aus Fohlenverkäufen waren altersbedingt ab 2011 zu erwarten. Damit stand fest, dass L bis zur Geburt des ersten Fohlens bereits normalübliche Kosten von rund Fr. 63'000.- (Kosten 2007 x 6 Jahre) verursachen würde. Nimmt man den Preis der Mutterstute als Referenzpreis, dürfte die Pflichtige mit einem Verkaufspreis pro Fohlenstute von Fr. 17'000.- rechnen. In ihrer (auf das Hofgut bezogenen) Planerfolgsrechnung werden für den Verkauf von Fohlen jedoch nur geschätzte Fr. 15'000.- eingesetzt, was wohl damit zusammenhängt, dass neben Fohlenstuten auch Fohlenhengste verkauft werden. Kann L jährlich ein Fohlen zur Welt bringen, ste- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 15 - hen dem von der Pflichtigen geschätzten Erlös von Fr. 15'000.- zunächst die jeweiligen Jahreskosten der Mutterstute von rund Fr. 10'500.- gegenüber. Hinzu kommt die Decktaxe, welche nach Angaben der Pflichtigen mit Fr. 2'000.- zu Buch schlägt. Weiter zu veranschlagen sind die Kosten für die Haltung der Fohlen, welche nach Angaben der Pflichtigen (und wie das Beispiel von L zeigt) bis zum Verkauf noch 6 bis 7 Monate bei der Mutterstute bleiben und damit Halbjahreskosten von geschätzt rund Fr. 5'000.- verursachen. Bei Annahme einer jährlichen Fohlenproduktion resultierte unter dem Strich folglich selbst dann ein deutlicher Jahresverlust aus Fohlenverkauf, wenn man die eingangs erwähnten Kosten von über Fr. 60'000.- für die Aufzucht von L bis zum Gebären des ersten Fohlens ausser Acht lässt. Positiv wird das Ergebnis auch nicht, wenn man einbezieht, dass die Pflichtige (gemäss ihrer Planerfolgsrechnung zum Hofgut O) offenbar gezüchtete Fohlenhengste erst im Alter von vier Jahren verkaufen will, weil diese insbesondere im Fall

der Körung (= Vorauswahl von Hengsten, welche sich als Zuchthengste eignen) bessere Preise bringen als Fohlen. Werden in diesem Fall die Hengste laut besagter Planerfolgsrechnung vor dem Verkauf vier Jahre aufgezogen, verursacht dies in M wiederum Kosten von jährlich gut Fr. 10'500.- bzw. insgesamt Fr. 42'000.-. Noch nicht gerechnet sind dabei die Kosten, welche das Körungsprozedere verursacht (Anreise nach J zu entsprechenden Prüfungen und Vorführungen von K Hengsten, Gebühren etc.). Wenn ein letztlich nicht gekörter vierjähriger Hengst gemäss Planerfolgsrechnung der Pflichtigen für geschätzte Fr. 40'000.- verkauft werden könnte (an den Auktionen der K Hengst- Tage 2011 wurden für nicht gekörte Hengste per 2011 und 2012 allerdings lediglich Durchschnittspreise von € 21'125.- bzw. € 14'667.- erzielt, was im Schnitt also lediglich rund der Hälfte der angegebenen Fr. 40'000.- entspricht), resultierte angesichts des Aufwands für die Aufzucht des jeweiligen Hengsts schon ohne Berücksichtigung des laufenden Aufwands für die Mutterstute wiederum ein deutlicher Verlust. Ein gekörter Hengst (Zuchthengst) kann demgegenüber nach den Planangaben der Pflichtigen für geschätzte Fr. 100'000.- verkauft werden. Dies ist nicht unrealistisch, zeigt doch das Ergebnis der vorerwähnten Auktion 2012, dass für die rund 20 gekörten Hengste ein Durchschnittspreis von € 75'682.- erzielt wurde, wobei die Bandbreite von € 20'000.- bis € 400'000.- (prämiertes Siegerpferd der Körung) reichte. Selbst wenn nun aber die Pflichtige schon beim Kauf der Fohlenstute L darauf vertraut hätte, dass diese aufgrund ihres Stammbaums dereinst einen gekörten Hengst hervorbringen würde, so genüge dies nicht für die Annahme eines möglichen Totalgewinns. Auch ein gekörter 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 16 - Hengst hätte nach dem Gesagten unter den Verhältnissen in M bis zum Verkauf bereits Totalkosten zwischen Fr. 50'000.- und Fr. 60'000.- (Aufwand Hengst für vier Jahre, Aufwand Mutterstute für ein Jahr, Aufwand Körung) verursacht; bei Annahme, dass der geschätzte Verkaufspreis von Fr. 100'000.- tatsächlich erzielt wird, könnten mit dem verbleibenden Gewinnanteil die übrigen Kosten (Kosten Mutterstute bis zum ersten Fohlen; Aufwandüberschuss aus dem Verkauf von Fohlen und nicht gekörten Hengsten) nicht aufgefangen werden. Ein solcher Zuchterfolg ist im Übrigen mit einer einzigen Stute niemals planbar und letztlich abgesehen vom Geschick und Knowhow des Züchters bzw. der Züchterin sicher auch von Glück und Zufall abhängig. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann aber von vornherein nicht auf der Grundlage stehen, dass in einer günstigen Konstellation dereinst womöglich eine kleine Gewinnchance besteht (vgl. für den Pferderennsport: StRG, 12. Dezember 2012, 1 DB.2012.142), denn von einem ungewissen Eventualeinkommen in ferner Zukunft lässt es sich nicht leben. Noch nicht einmal berücksichtigt wurden bei der vorstehenden Kalkulation im Übrigen Krankheiten und Unfälle der Zuchtstute L und deren Nachkommen; dass damit aber gerechnet werden muss, zeigt das Beispiel der von der Pflichtigen per 2008 für Fr. 40'000.- erworbenen Zuchtstute U, welche bereits per 2010 verstarb, worauf die Versicherung die Summe von Fr. 12'000.- ausbezahlte. Abzuschreiben ist schliesslich aber auch der Kaufpreis einer gesunden Stute, wenn auch über mehrere Jahre. dd) Auch wenn die Pferdezucht gewisse Begriffsmerkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn erfüllt – namentlich beruht sie auf dem Einsatz von Arbeit und Kapital und wird in einer frei gewählten Organisation und auf eigenes Risiko der Pflichtigen betrieben – so fehlt es nach dem vorstehend Gesagten hier am Kriterium der Gewinnstrebigkeit. Unter den geschilderten finanziellen Umständen konnte per 2007 Beweggrund der Pflichtigen für das Halten einer K Zuchtstute nicht die langfristige Erzielung eines Erwerbseinkommens sein. Die Pferdehaltung in M allgemein bzw. insbesondere die hier im Vordergrund

stehende Aufzucht der späteren Zuchtstute L konnte sie denn auch nur betreiben, weil sie angesichts der übrigen Familien Einkünfte von über Fr. 1 Mio. (entstammend insbesondere der E-tätigkeit des pflichtigen Ehemanns) in keiner Weise auf ein Einkommen aus Pferdezucht angewiesen war und jährliche Aufwandüberschüsse problemlos finanzierbar waren. Die Aufzucht der Fohlenstute L in M per 2007 qualifiziert damit (wie schon im Vorjahr) als blosser Aus- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 17 - weitung der jahrzehntelangen Freizeitbeschäftigung der Pflichtigen mit Pferden um den Bereich einer später möglichen Zucht von K Pferden. ee) Am Gesagten ändert auch nichts, dass die Pflichtige den Bestand an potentiellen Zuchtstuten in M gegen Ende 2008 auf ... ausgebaut hat. Die Pflichtigen machen beschwerde- und rekursweise nämlich selber geltend, dass dem Zuchtbetrieb in M aufgrund der limitierten Dimensionierung die Rentabilität abzusprechen gewesen sei. Anlässlich der Einspracheverhandlung vom 21. September 2012 führte der pflichtige Ehemann gemäss Protokoll des Steuerkommissärs zudem aus, dass mit der Pferdezucht allein kein Gewinn erzielt werden könne; ein positives Ergebnis sei nur möglich, wenn (wie in H) noch Pensionspferde beherbergt werden könnten. Beschwerde- und rekursweise wird geltend gemacht, diese Aussage sei nicht genereller Natur, sondern im Zusammenhang mit der Anlage in H gemacht worden. Korrekt sei von daher, dass sich von der Dimensionierung her auch der Aufbau und der Betrieb der dortigen Zuchtanlage mit nunmehr ... Zuchtstuten nicht rechnen lasse; für die Rentabilisierung der Anlage sei entweder eine noch grössere Zahl von Zuchtstuten oder eben die Aufnahme von Pensionspferden erforderlich. Die Pflichtigen hätten sich für die zweite Variante entschieden, weil andernfalls etwa auf die Reithalle hätte verzichtet werden müssen, was wiederum die Ausbildung von Jungpferden im Winter praktisch verunmöglich hätte. Diese Vorbringen sind insoweit nachvollziehbar, als in Gerichtsentscheiden betreffend die Pferdezucht in AG (d.h. dem Herkunftsland der K Pferde) davon die Rede ist, dass für die Wirtschaftlichkeit ein ausreichender Pferdebestand erforderlich sei, wobei der Verwaltungsgerichtshof AH 20 Pferde in einer charakteristisch altermässigen Zusammensetzung verlangt, während das Bundesverwaltungsgericht in einzelfallorientierten Entscheidungen auch schon einen Bestand mit 8 bis 15 Pferden auf 13 ha hat genügen lassen. Die Pflichtigen gehen damit im Einklang mit der Rechtsprechung davon aus, dass sich mit dem bisherigen Zuchtstutenbestand (beginnend mit einer Stute per 2006 in M über ... Stuten per 2008 in M bis hin zu ... Zuchtstuten per 2013 in H) langfristig kein Gewinn erzielen lässt, was sich denn auch in den bisherigen Ergebnissen von "F" bzw. des Hofguts O niedergeschlagen hat. Wenn sie in Widerspruch dazu in der beschwerde- und rekursweise eingereichten neuen Spartenrechnung für den Be- 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 18 - reich Zucht in H ab 2014 einen kleinen Jahresgewinn von gut Fr. 20'000.- prognostizieren, so beruht dieser bei verschiedenen Positionen auf zu optimistischen Annahmen; so werden etwa in Erwartung eines anhaltend tiefen Zinsniveaus bescheidene Hypothekenzinsen von 0.8% eingesetzt (= Fr. 12'709.- p.a.), was sich nicht halten lässt. Allein ein geringfügiger Zinsanstieg brächte den errechneten Gewinn sogleich zum verschwinden. Unrealistisch erscheint sodann die Annahme, dass jährlich ein gekörter Hengst für Fr. 100'000.- verkauft werden kann. Unter Berücksichtigung des derzeitigen Bestands an gezüchteten Hengsten (= V, geb. 2011; AI, geb. 2012 und AJ, geb. 2013) ist der Verkauf eines vierjährigen gekörten Hengsts sodann frühestens per 2015 möglich, wobei V die Hürde der Körung erst noch nehmen muss. Als unrealistisch erscheint sodann der kalkulierte Ertrag aus Decktaxen von jährlich Fr. 40'000.-; zum einen ist noch nicht

absehbar, wie sich die vorgenannten Hengste dereinst entwickeln werden bzw. ob einer davon gekört und sich als Zuchthengst eignen wird. Zum anderen können die Hengste, wenn sie als gekörte Hengste verkauft werden sollen, nicht gleichzeitig als Zuchthengst eingesetzt werden. Insoweit überschneiden sich diese Planerträge und sind sie jedenfalls unter Berücksichtigung des heutigen Bestands von ... Hengsten der Jahrgänge 2011 bis 2013 in den nächsten Jahren nicht erzielbar. Auch wenn man davon ausginge, das Halten von L per 2007 in M unter dem Titel "F" sei als geplanter Beginn des völlig anders dimensionierten Zuchtbetriebs in H (Hofgut O) anzusehen, ist mangels realistischer Möglichkeit der langfristigen Gewinnerzielung auch mit dem dortigen Zuchtbetrieb somit nicht von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Der zusätzliche Einbezug von im Hofgut O möglichen Einnahmen aus der Aufnahme von Pensionspferden ginge im Rahmen dieser Hypothese für das Jahr 2007 aber zu weit; wie bereits erwähnt, existierte damals noch keine entsprechende Planung und konnte dieses alternative Unternehmenskonzept (Einnahmen aus Pferdepension zur Deckung des Defizits aus der Zucht) im Rahmen der Pachtverhältnisse in M gar kein Thema sein. Es bleibt somit dabei, dass sich das Halten von L per 2007 in M auch dann als Liebhaberei/Hobby qualifiziert, wenn man davon ausgeht, dass dieses Halten rückblickend als Beginn des Aufbaus eines grösseren Zuchtbetriebs an einem anderen Ort betrachtet werden kann.

#### **E. 4**

Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. 1 DB.2013.68 1 ST.2013.71

- 19 - Ausgangsgemäss sind die Beschwerde- und Rekurskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.