

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.266 vom 10. Juni 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-06-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2015.266](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2015.266)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.266 du 10 juin 2014

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.266 del 10 giugno 2014

## Regeste

Selbständige Erwerbstätigkeit, Liebhaberei, Gewinnstrebigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Begründung des angefochtenen Einspracheentscheids, rechtliches Gehör, mündliche Besprechung im Einspracheverfahren und vor dem Steuerrekursgericht, Beweisverfahren, Gutachten, Verfahrensmangel, Rückweisung. - Wenn die Pflichtigen geltend machen, in den Jahren 2012 und 2013 habe der Pflichtige die Tätigkeit eines Künstlers ausgeübt, so kann aus den praktisch identischen Erfolgsrechnungen 2007 bis 2013 abgeleitet werden, dass bereits in den Jahren 2007 bis 2011 eine gleiche Tätigkeit des Pflichtigen vorlag. Demgemäss und entgegen der Bezeichnung "X.Y. Marketing" ist anzunehmen, dass in den Jahren 2007 bis 2013 kein Marketingunternehmen, sondern eine künstlerische Tätigkeit betrieben wurde. Die lang andauernde Verlustphase, der sehr bescheidene Umsatz aus einem einzigen Jahr (2014) und das fortgeschrittene Alter des Pflichtigen (Jahrgang 195X) lassen den Schluss zu, dass der Pflichtige seine Künstlertätigkeit nicht mit der Absicht betreibt, einen Gewinn zu erzielen. Es liegt somit Liebhaberei vor, weshalb die Verluste nicht zum Abzug zuzulassen sind.

## Erwägungen

### E. 2

ST.2015.321

- 7 - Pflichtigen vorliegen musste. Demgemäss und entgegen der Bezeichnung "D" ist anzunehmen, dass in den Jahren 2007 bis 2013 kein Marketingunternehmen, sondern eine künstlerische Tätigkeit ausgeübt wurde. Somit muss über diese wesentliche Tatsache kein Beweisverfahren durchgeführt werden. Umstritten ist einzig die Frage, ob der Pflichtige bei seiner künstlerischen Tätigkeit eine Gewinnerzielungsabsicht hatte. Über eine Absicht kann indessen nicht direkt Beweis erhoben werden. Vielmehr ist auf das Bestehen oder Nichtbestehen einer Absicht aufgrund äussere Umstände und Indizien zu schliessen. e) Ein Gutachten ist anzuordnen, wenn die Sachkenntnis einer Steuerbehörde nicht ausreicht (Art. 123 Abs. 2 DBG, § 132 Abs. 2 StG, § 7 der Verordnung zum Steuerergesetz vom 1. April 1998 [VO StG], Art. 183 der schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]). Vorliegend ist einzig über das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu entscheiden. Unerheblich sind in diesem Zusammenhang die künstlerischen Fähigkeiten des Pflichtigen. Deswegen muss über diesen Punkt kein amtliches Gutachten eingeholt werden. Da auch sonst der rechtserhebliche Sachverhalt feststeht, kann auch im Übrigen auf ein Beweisverfahren verzichtet werden. Die Sache muss daher nicht an die Vorinstanz zurückgewiesen werden.

### E. 3

a) Sodann rügen die Pflichtigen, anlässlich der Besprechung vom 21. Oktober 2015 habe ihnen das kantonale Steueramt den Dialog verweigert. Die Vertreterinnen des kantonalen Steueramts hätten ihren abweichenden Standpunkt nicht dargelegt. b) Das Steuergesetz räumt in § 138 Abs. 2 StG und § 141 Abs. 2 StG dem Steuerpflichtigen ausdrücklich das Recht ein, seine Steuererklärung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten (sog. mündliche Verhandlung, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 138 N 4 ff. und § 141 N 12 StG). Damit wird der aus Art. 29 Abs. 2 BV fließende Anspruch auf rechtliches Gehör (2 DB.2015.266 2 ST.2015.321)

- 8 - Gehör konkretisiert. Dieser räumt zwar kein besonderes Recht auf eine mündliche Anhörung ein, umfasst jedoch u.a. das Recht, sich zu allen relevanten Aspekten vorgängig einer Entscheidung zu äussern (vgl. etwa BGE 115 II 133, BGE 126 I 15 E. 2 a/aa. mit weiteren Hinweisen; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, 1996, N 941; anderes gilt im Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK; vgl. Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK-Kommentar, 2. A., 1996, Art. 6 N 1 und 117; jeweils mit Hinweisen zu Art. 4 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV]). Auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; Art. 48 Abs. 4 StHG) und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkten Bundessteuern (DBG; Art. 135 Abs. 1 DBG) sehen keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren vor. Jedoch beinhaltet Art. 29 Abs. 2 BV das Recht auf Beweisabnahme in Bezug auf rechtserhebliche Tatsachen (BGE 119 Ia 260 E. 6a, RB 1991 Nr. 31), doch geht dieses nicht soweit, dass den Parteien ein Anspruch, sich zur rechtlichen Würdigung der in den Prozess eingeführten Tatsachen noch besonders auszusprechen, eingeräumt würde (vgl. BGE 108 Ia 293; VGr, 27. September 2000, SB.2000.00037, www.vgrzh.ch). Das zürcherische Steuerverfahrensrecht geht damit sowohl über den verfassungsrechtlichen Minimalanspruch als auch über die bundesgesetzlichen Vorgaben hinaus. c) Der Sinn der durch § 141 Abs. 2 StG garantierten mündlichen Verhandlung im Einspracheverfahren besteht in erster Linie darin, dass der Steuerpflichtige vor dem Steueramt nochmals angemessen seinen in der Einsprache vertretenen Standpunkt darlegen kann. Aus der Bestimmung kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine Einigungsverhandlung hätte. Wenn sich die Steuerkommissärinnen an der Verhandlung darauf beschränken, die von den Pflichtigen vorgebrachten Argumente zur Kenntnis zu nehmen, und darauf verzichten, in einen Dialog zu treten, ist dies nicht zu beanstanden.

#### **E. 4**

a) In materieller Hinsicht machen die Pflichtigen in der Beschwerde- und Rekurschrift geltend, der Pflichtige übe als Künstler eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Das Gesamtwerk umfasse nahezu 1'000 Positionen. Das Konzept für den Eintritt in den europäischen Markt sehe keine Kleinausstellungen in der Schweiz vor. Es sei keine neue Erkenntnis, dass der Prophet im eigenen Land nichts wert sei. Derzeit wer- 2 DB.2015.266 2 ST.2015.321

- 9 - de eine Ausstellung im Ausland, welche in G im Jahr 2017 gestartet werden soll, durch den Museumsleiter H, I, J, vorbereitet. Ein international arbeitender Galerist in G sei überdies daran, mehrere internationale Ausstellungen zu organisieren. Damit sei klar, dass der Pflichtige am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme. Der Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolge nicht erst mit dem Markteintritt, sondern bereits mit dem

systematischen Vorgehen bei den Vorbereitungsarbeiten. Da er digital arbeite, brauche er keinen Pinsel, keine Leinwand oder Staffelei. b) aa) Nach Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen Einkünften werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Verluste aus einer solchen Tätigkeit können mit übrigen Einkünften verrechnet werden (vgl. zum sog. Netto- prinzip: Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 25 N 5 DBG). In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (RK, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108). bb) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113, E. 5 S. 120 ff.). Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, 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 Wirtschafts- verkehr teilnimmt (vgl. BGE 121 I 259, E. 3c 263; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. A., 2001, § 14 N 36; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 13 N 5 ff., S.194 f.; Reich, Art. 18 N 14 DBG mit weiteren Hinweisen). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dau- ernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79, E. 2a 2 DB.2015.266 2 ST.2015.321

- 10 - S. 81; 122 II 446, E. 3b S. 449); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Art. 18 N 15 DBG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig wäre. Umgekehrt kann eine Tätigkeit unter Umständen selbst bei Vorliegen mehrerer dieser Faktoren nicht als Erwerbstätigkeit gelten. Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine Tätigkeit im Sinn einer Liebhaberei bzw. eines Hobbys ausgeübt wird (BGr, 11. Juli 2001, NStP 2001, 76 - 83, E. 4 h/cc, auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb im erwähnten Sinn oder als Liebhaberei hängt grundsätzlich davon ab, ob sie ausschliesslich oder vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird (BGr, 2. Oktober 1992, NStP 1993, 7, E. 2b; Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, ASA 48, 113). Unterscheidungskriterium ist also der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit. Es handelt sich dabei um eine subjektive Voraussetzung, auf deren Vorhandensein nur durch Indizien (nämlich erkennbare Umstände) geschlossen werden kann. Eine zusätzliche Erschwernis liegt darin, dass es Grenzfälle gibt, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden, wobei das Schwergewicht auf der einen oder andern Seite liegen kann. Zur Erwerbs- oder Geschäftstätigkeit gehört, dass tatsächlich ein Einkommen erzielt wird: Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei oder aus einem andern nicht kommerziellen Grund. Denn wer eine unrentable Aktivität wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel

durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste, StR 1981, 236). Allerdings muss nicht jedes einzelne mit einem Verlust abgeschlossene Jahr oder selbst die Tatsache, dass während mehrerer Jahre Verlust erzielt worden ist, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, § 14 Rz 45). Ob sich nämlich eine Tätigkeit lohnt, lässt sich methodisch richtig nur nach Betrachtung des Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sog. Totalgewinn, vgl. Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft 2 DB.2015.266 2 ST.2015.321 - 11 - [StuW], 1999, 259; StRK II, 17. Februar 2000, 2 ST.1999.419, E. 6a). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. 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, mit Hinweisen zum Ganzen; VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, www.vgrzh.ch = ZStP 2012, 211). Qualifiziert sich 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. cc) Wie lange die wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafür spricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nicht allgemein gesagt werden. Im Sinn einer Faustregel wird in der Literatur die Auffassung vertreten, der Umstand, dass innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt werde, bilde ein gewichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit. Dem Steuerpflichtigen steht aber der Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 48 DBG und § 18 N 38 StG). Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118, VGr BE, 5. November 2007, StE 2009 B 23.1 Nrn. 63, VGr BS, 26. März 1999, StE 2001 B 23.1 Nr. 47). Ein weiteres Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit stellt der Umstand dar, dass ein Steuerpflichtiger wegen generell guten Einkommens- oder Vermögensverhältnissen nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr ZH, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61). 2 DB.2015.266 2 ST.2015.321

- 12 - c) Wie oben dargelegt (E. 2d) sind die Erfolgsrechnungen 2007 bis 2013, was die einzelnen Positionen und deren Höhe betrifft, alle sehr ähnlich: Den Einkünften (Erwerbsersatzrente, Privatanteile und Zinsertrag) stehen jeweils fast die identischen Aufwendungen gegenüber. Daraus kann abgeleitet werden, dass bereits in den Jahren 2007 bis 2011, entgegen der Bezeichnung "D" auf den Erfolgsrechnungen, eine gleiche Tätigkeit des Pflichtigen vorlag. Der Pflichtige übte daher seine künstlerische Tätigkeit bereits seit dem Jahr 2007 aus. Die mit der Replik eingereichte Erfolgsrechnung 2014 zeigt

erstmalig Einnahmen aus der eigentlichen Kunsttätigkeit in Höhe von bescheidenen Fr. 7'396.55. Insgesamt zeigen die Zahlen 2007 bis 2013 aber nicht nur keine positive, sondern im Gegenteil eine negative Entwicklung: Betrag der deklarierte Gewinn 2007 noch Fr. 25'216.55 sank er bis 2013 auf Fr. 7'819.70. Die von den Pflichtigen offenbar geplanten internationalen Ausstellungen tauchen erstmals in der Erfolgsrechnung 2014 auf. Wohlgerne machen die Pflichtigen nicht geltend, sie hätten bereits in der Vergangenheit Ausstellungen durchgeführt. Selbst wenn der Pflichtige seine Künstlertätigkeit erst im Jahr 2012 und nicht bereits im Jahr 2007 entfaltet haben sollte, muss aufgrund der Sachlage davon ausgegangen werden, dass er auf absehbare Zeit keinen Gewinn erzielen wird. Die Ausstellung in G soll erst im Jahr 2017 starten. Es ist überdies sehr fraglich, ob die in Zukunft geplanten ausländischen Ausstellungen etwas an den Verlusten zu ändern vermögen. Wenn der Pflichtige (nach der Darstellung der Vertreterin) in der Schweiz nichts gilt, kann immerhin vermutet werden, dass dies auch im Ausland so sein wird, ist doch der ausländische Kunstmarkt nicht weniger umkämpft als der schweizerische. Die lang andauernde Verlustphase, der sehr bescheidene Umsatz aus einem einzigen Jahr (2014) und das fortgeschrittene Alter des Pflichtigen (Jahrgang 19..) lassen den Schluss zu, dass der Pflichtige seine Künstlertätigkeit nicht mit der Absicht betreibt, einen Gewinn zu erzielen. Aufgrund der guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse sind die Pflichtigen denn auch nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen. Demgemäss muss das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit verneint werden. Es liegt vielmehr Liebhaberei vor. 2 DB.2015.266 2 ST.2015.321

- 13 - d) Die Erwerbsunfähigkeitsrente der E AG unterliegt, unabhängig von der Zuweisung zum Privat- oder Geschäftsvermögen (vgl. zu den Abgrenzungskriterien bei Alternativgütern: BGr, 10. Juni 2014, StE 2014 A 12 Nr. 20, E. 2.7.2), der Besteuerung (Wolfgang Maute, Martin Steiner, Adrian Rufener, Peter Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Auflage 2011, S. 59).

## **E. 5**

Im Beschwerde- und Rekursverfahren vor Steuerrekursgericht besitzen die Pflichtigen keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Besprechung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 148 N 9 StG).

## **E. 6**

a) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass das Vorbringen der Pflichtigen unbegründet ist. Die Beschwerde und der Rekurs sind demgemäss abzuweisen. b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteienschädigungen sind keiner Partei zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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