

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.149 vom 25. April 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2016.149

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.149 du 25 avril 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.149 del 25 aprile 2019

Regeste

Selbstständige Erwerbstätigkeit, Liebhaberei, Gewinnstrebigkeit. - Der Pflichtige betreibt als Nebenerwerb eine Einzelunternehmung. Er betreibt einen Onlineshop mit welchem er spezielle Artikel verkauft. In den letzten 10 Jahren hat er jeweils Verluste erwirtschaftet und hat keine Businessplan vorlegen können, aus dem sich ergibt, dass in den folgenden Jahren ein Gewinn erzielt werden kann. Hinzukommt, dass die Pflichtigen infolge eines hohen Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit auch nicht auf einen Gewinn aus dem Onlineshop angewiesen sind. Damit liegt keine Gewinnstrebigkeit vor. Die Tätigkeiten sind daher nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei zu qualifizieren. Demgemäss kann der geltend gemachte Verlust nicht angerechnet werden.

Erwägungen

E. 2

ST.2016.176

- 4 - ständigen 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. Hingegen können Verluste aus Liebhaberei nicht mit den übrigen Einkünften verrechnet werden (Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 25 N 15 DBG). Somit erfordert der Abzug eines Verlusts, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (StRK I, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108). b) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113 E. 5). 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 Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 121 I 259 E. 3c; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 14 DBG, mit weiteren Hinweisen; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts,

E. 7

A., 2016, S. 212; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.). c) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd 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; BGE 122 II

446 E. 3b); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich/von Ah, 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. 2 DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 5 - d) 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 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; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, 369 f.; 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 (StRK IV, 8. April 1998 = StE 1999 B 23.1 Nr. 42). 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. 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. Manuel René Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [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 2 DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 6 - 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, mit Hinweisen zum Ganzen; VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, E. 2.3.1, mit weiteren Hinweisen). e) Wie lange die wirtschaftliche Betätigung, die typischerweise zur Einkommenserzielung geeignet ist, verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafürspricht, 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, 3. A., 2016, Art. 18 N 48 DBG, und Kommentar zum 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 wichtiges 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, 31. Mai 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61). f) Nach Art. 123 DBG bzw. § 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 (Blumenstein/Locher, S. 519). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbstständige 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 2 DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 7 - 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. 2. a) Die Tätigkeit des Pflichtigen im Einzelunternehmen "D" erfüllt gewisse Begriffsmerkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Namentlich beruht sie auf dem Einsatz von Arbeit und Kapital und wird in frei gewählter Organisation und auf eigenes Risiko des Pflichtigen betrieben. Schon in den 1990er Jahren verkaufte der Pflichtige die einschlägigen Artikel. Nach seinen Ausführungen verlief der Handel damit anfangs so, dass Bestelllisten und elektronische Newsletter versandt wurden, aufgrund derer dann Bestellungen vorgenommen werden konnten. Seit dem Jahr 2000 gab es bereits eine Website mit einer Datenbank, über welche entsprechende Artikel gesucht werden konnten, jedoch ohne Fotos und ohne die Möglichkeit, direkt etwas bestellen zu können. Nunmehr wird der Artikel-Verkauf über einen Webshop betrieben. Damit nimmt der Pflichtige nach aussen erkennbar am betreffenden Markt teil. Entscheidend ist jedoch, ob aufgrund der Gesamtumstände eine Gewinnstrebigkeit des Pflichtigen bejaht werden kann. b) aa) Das kantonale Steueramt vertritt die Auffassung, dass aufgrund der langjährigen Verluste der Einzelunternehmung seit dem Jahr 2004 eine nachhaltige Gewinnerzielung zu verneinen sei. Diese Verluste, die unbestritten sind, sehen wie folgt aus: Jahr Verlust Fr. 2004 7'788.- 2005 23'244.- 2006 14'655.- 2007 18'049.- 2008 24'487.- 2009 35'318.- 2010 36'265.- 2011 45'279.- 2012 45'988.- 2 DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 8 - 2013 52'855.- (vorliegend das streitbetroffene Jahr) Total: 303'928.- Wie dieser Aufstellung entnommen werden kann, ist allein zwischen dem Jahr 2004 und 2005 ein leichter Rückgang des Verlustes zu verzeichnen, hingegen ist in allen darauffolgenden Jahren ein immer grösserer Verlust eingetreten. Dies zeigt auf, dass die Erzielung eines Gewinns aus dem Verkauf der einschlägigen Artikel doch eher fraglich ist. Sollte dennoch zukünftig ein solcher eintreten, wird dieser sodann wohl kaum nachhaltig von substanzieller Höhe sein, um damit die allein schon bis zum Ende des Jahres 2013 erlittenen Verluste von immerhin Fr. 303'928.- ausgleichen zu können. Daraus folgt, dass keine Gewinnstrebigkeit zu erkennen ist. bb) Mit Beweisaufgabe vom 10. März 2016 ersuchte der Steuerkommissär die Pflichtigen eine substantiierte, detaillierte und plausible Sachdarstellung mit entsprechenden Nachweisen über die Gewinnstrebigkeit der Einzelunternehmung "D" einzureichen. Dies z.B. mittels Businessplan, Marktanalyse, Aktionsplan bzw. Alternativpläne bei Scheitern der Erwartungen, Liquiditäts- und Investitionspläne, Umsatzanalysen usw.. Mit Schreiben vom 24. April 2016 reichten die Pflichtigen zwei Projektionen von Erfolgsrechnungen für die Jahre 2015 bis 2019 ("Szenario A - realistisch" und "Szenario B - pessimistisch") sowie eine als "Action Plan/Pendenzenliste" bezeichnete Aufstellung ein. Offensichtlich ist, dass diese Unterlagen in keiner Weise einem vom kantonalen Steueramt erwarteten Businessplan entsprechen. Um beurteilen zu können, ob der Pflichtige mit dem Onlineshop in Zukunft einen Gewinn erzielen könnte, fehlen die für eine Beurteilung wesentlichen Aussagen. Es hätte ein Business- /Geschäftsplan vorgelegt werden müssen, aus dem Angaben über die Finanzierung, d.h. den Kapitalbedarf und die -verwendung, die Kapitalherkunft, die erwartete Rendite, eine Planbilanz und eine Planerfolgsrechnung, ein Liquiditäts- und Investitionsplan sowie erwartete Einnahmen mit Angabe der dafür getroffenen Annahmen ersichtlich sind (vgl. zum Businessplan: Max Lüscher-Marty, Das Kreditgeschäft der Banken, Band 2, Firmenkundenkredite, Kreditrisikomanagement und Kredite an Firmenkunden, 2003, 3. Kapitel, 5 Businessplan). Selbst bei grossem Entgegenkommen ergeben sich die dafür notwendigen Ausführungen nicht aus den vom Pflichtigen vorgelegten Unterlagen. Aus den Ausführungen des Pflichtigen und auch aus den einzelnen Punkten des eingereichten DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 9 - reichten Action Plans ergibt sich allein, dass mit der Unternehmung "D" nur dann ein Gewinn erzielt werden kann, wenn genügend Kunden angesprochen werden können, die dann auch tatsächlich die entsprechenden Artikel kaufen. Aus diesem Grund bezieht sich wohl ein grosser Teil der vom Pflichtigen aufgeführten Aktivitäten zur Gewinnsteigerung allein auf Werbung. Gleichzeitig ist den Ausführungen des Pflichtigen aber auch zu entnehmen, dass die rasche Entwicklung des Internets und auch durch die Möglichkeiten des Internets, weltweit Bilder hochzuladen und online zu stellen, dazu geführt hat, dass das Interesse an den vom Pflichtigen angebotenen Artikeln eher abgenommen hat. Dieses sinkende Sammlerinteresse zeigt sich im Übrigen auch bei weiteren früher prominenten Sammlertätigkeiten, wie Briefmarken und Münzen. Es hätte daher an dem Pflichtigen gelegen, detailliert aufzuzeigen, mit welchen Massnahmen – ausser Werbung für die bis anhin angebotenen Artikel – von ihm ergriffen werden müssten, um den Onlineshop in ein gewinnbringendes Unternehmen zu führen. Da diese Gesichtspunkte vom Pflichtigen überhaupt nicht angesprochen oder gar dargelegt wurden, ist davon auszugehen, dass der Pflichtige auch weiterhin bereit ist, allfällig anfallende Verluste zu tragen, was die fehlende Gewinnstrebigkeit untermauert. Hinzu kommt, dass aufgrund der guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Pflichtigen zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht auf allfällige Einkünfte aus dem Artikel-Verkauf angewiesen sind und allfällige jährliche

Verluste auch getragen werden können (Bruttolohn des Pflichtigen Fr. 184'800.-). Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Pflichtige den Artikel-Versand allein als Liebhaberei/Hobby betreibt. c) Unter Würdigung der gesamten Umstände ist es den Pflichtigen nicht gelungen, den ihnen obliegenden Nachweis zu erbringen, dass die Tätigkeit des Pflichtigen eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts darstellt. Insbesondere fehlt es beim Pflichtigen an der erforderlichen erkennbaren Gewinnstrebigkeit. Das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit muss deshalb verneint werden. Der geltend gemachte Verlust 2013 kann somit nicht zum Abzug zugelassen werden. 3. Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen sind. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes 2 DB.2016.149 2 ST.2016.176

- 10 - zes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 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.