

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00090 vom 22. Oktober 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-10-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00090](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00090)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00090 du 22 octobre 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00090 del 22 ottobre 2014

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 | Buchautor: Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der Liebhaberei (Hobby) Vereinigung mit SB.2014.00091 (E. 1.1). Laut § 27 Abs. 1 StG sind die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten einer selbständigen Erwerbstätigkeit vom Einkommen absetzbar. Voraussetzungen für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG, wozu insb. die Gewinnerzielungsabsicht gehört. Abgrenzung zur Liebhaberei (E. 2.2 f.). Der Pflichtige, der im Rentenalter ein Buch verfasste und es verlegen liess, entfaltete seine schriftstellerische Tätigkeit mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht im Rahmen einer selbständigen, gewinnorientierten Erwerbstätigkeit, sondern der Liebhaberei (E. 3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Staats- und Gemeindesteuern

#### E. 2.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Dementsprechend werden laut § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten dieser Erwerbstätigkeit abgezogen, wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören (§ 27 Abs. 2 lit. c StG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 StG).

#### E. 2.2

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person 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; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts müssen diese Elemente kumulativ vorliegen, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht werden kann (eingehend VGr,

3. November 2010, StE 2011 B 23.1 Nr. 70, E. 2.2; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 2; VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67, E. 2).

### **E. 2.3**

Ob die Absicht zur Gewinnerzielung gegeben ist, muss, da es sich hierbei um eine innere Tatsache handelt, zwangsläufig aufgrund äusserer Umstände beurteilt werden. 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. Dabei entspricht es 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 ausübt, wird sich in der Regel nach längeren Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, E. 1.3; VGr, 22. Mai 2013, SB.2012.000164, E. 5 = ZStP 2013, S. 247 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N. 22). 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. Wohl 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. Doch kann dies bloss den Sinn einer Faustregel haben. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118). Bloss Liebhaberei liegt vor, wenn die Tätigkeit an sich und die Art der Geschäftsführung von vornherein eine dauernde Verlustquelle darstellen (vgl. BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1). Gerade bei literarischen Aktivitäten ergeben sich häufig Abgrenzungsfragen (Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 8 f.). Denn steht dort vielfach nicht die Erzielung eines kalkulierbaren Ertrags, sondern die Freude am Schreiben bzw. am entsprechenden Projekt im Vordergrund. Die schriftstellerische Tätigkeit von Rentnern war Gegenstand zweier publizierter Entscheide: In einem vom Bundesgericht entschiedenen Fall (BGr, 12. April 2011, 2C\_206/2011 und 2C\_247/2011) betätigte sich ein 1941 geborener Beschwerdeführer neben seiner Tätigkeit als Kunstmaler, Herausgeber eines Kalenders und Träger eines Mandats auch als Buchautor, das er 2006 im Eigenverlag herausgab. Mangels einer nachhaltigen, auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichteten Tätigkeit (sieben Jahre Verluste) wurde eine selbständige Erwerbstätigkeit verneint. In einem Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 17. April 2008 (StE 2009 B 23.1 Nr. 64) widmete sich ein im Pensionsalter befindender Fachjournalist ganz einem Buchprojekt über das Schweizerische Stockwerkeigentum, was mangels Gewinnstrebigkeit ebenfalls als Liebhaberei qualifiziert wurde.

### **E. 2.4**

Schliesslich grenzt auch das Merkmal der Planmässigkeit die selbständige Erwerbstätigkeit (in vielen Fällen) von der Liebhaberei (Hobby) ab. Nur wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d. h. planmässigen und anhaltenden (nachhaltigen), Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, liegt selbständige Erwerbstätigkeit vor.

### **E. 3.1**

Das vom Pflichtigen veröffentlichte Buch "E" enthält auf ... Seiten [...], illustriert mit Fotografien, Zeichnungen sowie Bewegungsbildern einer Künstlerin. Die Arbeiten für das Buch erstreckten sich über zwei Jahre. Als der Pflichtige das Projekt initiierte, war unklar, ob je ein Verlag das Buch veröffentlichen werde. Die verschiedenen Auslagen, so etwa die Vergütung für die Künstlerin von Fr. ..., trug der Pflichtige selbst. Es ist offenkundig, dass der Pflichtige, der das aufwändige Buchprojekt aus eigener Initiative in Angriff nahm und jenes – unter Mithilfe weiterer Personen – in Eigenregie bearbeitete und für das durchaus ansprechende Buch schliesslich einen Verlag fand, auf eigenes Risiko hin tätig wurde, sich bei seiner Tätigkeit völlig autonom organisierte, hierbei Arbeit und Kapital einsetzte und mit Veröffentlichung des Buchs im C-Verlag auch das Kriterium des Marktauftritts nach aussen erfüllte. Streitig ist hingegen, ob der Pflichtige zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnahm oder ob er seine Tätigkeit im Rahmen eines Hobbies entfaltete.

### **E. 3.2**

Das Verfassen eines Buchs bzw. die Schriftstellerei kann in objektiver Hinsicht sowohl als reines Hobby als auch als selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt werden. Selbst bei einer gewinnorientierten schriftstellerischen Tätigkeit werden in der Schaffensphase, d. h. im Vorfeld der Veröffentlichung des Werks, jedoch regelmässig keine Gewinne erzielt. Es liegt daher in der Natur der Sache, dass ein Autor zunächst Auslagen hat, die er mit der Publikation wieder wettmachen bzw. einen Gewinn erzielen will. Entscheidende Bedeutung kommt daher dem subjektiven Moment der Gewinnstrebigkeit, dem Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht, zu. Dass der Pflichtige in den Jahren 2010 und 2011 einen Aufwandüberschuss hinnehmen musste, liegt in der Art der Tätigkeit begründet. Indessen waren sich die Pflichtigen bewusst, dass für einen neuen Autor die Wahrscheinlichkeit gross war, "dass kein Verlag gefunden wird und das Buch nicht verkauft werden kann." Die Auslagen für das Buchprojekt wurden daher auch nicht in den Steuererklärungen 2010 und 2011 aufgeführt. Zwar hat von Beginn weg die Absicht bestanden, einen Verlag zu suchen und die entstehenden Kosten auszugleichen und, wenn möglich, einen Gewinn zu erzielen. Die Absicht, eine gewinnorientierte Erwerbstätigkeit auszuüben, ist beim Pflichtigen jedoch nicht auszumachen: Der Pflichtige hoffte zwar, die entstandenen Kosten wettzumachen, überliess es aber letztlich dem Zufall, ob das Buch einen Gewinn abwerfen würde oder nicht. Zudem erhält er erst ab 500 verkauften Exemplaren Tantiemen. Die geringen Erfolgchancen bzw. die geringe Möglichkeit damit Geld verdienen zu können, hielten den Pflichtigen nicht davon ab, sein Vorhaben durchzuführen. Nicht entscheidend ist dabei, dass der Pflichtige sein Buchprojekt, indem er einen Verlag fand, durchaus erfolgreich abschliessen konnte. Denn im Vordergrund standen nicht die Aussichten auf einen geldwerten Gewinn, sondern die Beschäftigung als solche, nicht mit dem Ziel, hiermit zumindest einen Teil des Lebensunterhalts zu verdienen. Im Übrigen bestreiten die Pflichtigen ihren Lebensunterhalt mit ihren Renten und Wertschriftenerträgen, ohne auf ein positives Ergebnis aus den Buchverkäufen angewiesen zu sein (vgl. hierzu BGr, 30. Mai 2013, 2C\_14/2013 und 2C\_15/2013, E. 5.2; VGr, 28. November 2012, SB.2012.00077, E. 3.5; 31. Mai 2005, SB.2005.00013, E. 2.1 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61). Somit fehlt es an der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht. Sodann deutet auch die Art und Weise des Vorgehens des Pflichtigen – trotz seines erheblichen Zeitaufwands und Engagements für das Projekt – nicht auf eine renditeorientierte, planmässige Geschäftstätigkeit hin: Der im

Zeitpunkt des Erscheinens des Buchs 77-jährige Pflichtige führte das F-Projekt mit Hilfe verschiedener Freiwilliger durch, primär aus seinem Familien- und Bekanntenkreis. Die Mithilfe war gratis oder wurde mit kleinen Präsenten (Nachtessen, Schokolade, etc.) abgegolten. Einzig das Entgelt für die engagierte Künstlerin fiel mit Fr. ... ins Gewicht; dabei handelte es sich jedoch ebenfalls um einen Freundschaftspreis. Das – in der Tat sehr ansprechende – Buch ist in verschiedenen Buchhandlungen erhältlich; daneben vertreibt es der Pflichtige auf privater Basis (er erhält für die Bücher einen Autorenrabatt), indem er etwa – im Gegenzug zum Erteilen von Sportstunden – das Buch an Senioren vorstellen darf oder Kindergärten im Kanton Zürich besucht; bisher mit bescheidenem Verkaufserfolg. Auch in objektiver Hinsicht ist damit eine kommerzielle Ausrichtung der Tätigkeit nur schwer erkennbar. Das Fehlen des für die selbständige Erwerbstätigkeit charakteristischen Merkmals der Gewinnorientierung führt im Ergebnis dazu, dass die Tätigkeit des Pflichtigen als Hobby zu qualifizieren ist. Eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 StG liegt demnach nicht vor. Das Steuerrekursgericht hat den vom kantonalen Steueramt noch zugelassenen Abzug von Fr. ... zu Recht im steuerbaren Einkommen aufgerechnet. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4**

**Direkte Bundessteuer** Die Regelung von § 18 Abs. 1 StG und § 27 Abs. 2 lit. c StG entspricht den Art. 18 Abs. 1 und Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b DBG. Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, dass beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen sind (vgl. BGr, 23. Oktober 2009, 2C\_868/2008, E. 2.1). Damit präsentiert sich die Sach- und Rechtslage für die direkte Bundessteuer gleich wie für die Staats- und Gemeindesteuern. Die von den Pflichtigen verlangte Berücksichtigung des Verlusts aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemanns muss ihnen unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen (E. 3) auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer versagt werden. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihnen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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