

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00058 vom 15. September 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-09-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00058)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00058 du 15 septembre 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00058 del 15 settembre 2016

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2013 | Künstler: Abgrenzung selbständige Erwerbstätigkeit / Liebhaberei Der Steuerpflichtige doziert als Professor; daneben ist er als freischaffender Künstler tätig. Der von ihm in der Steuererklärung 2013 deklarierte Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Künstler liess das kantonale Steueramt nicht zum Abzug zu. Vereinigung der Verfahren SB.2016.00058 und SB.2016.00059 (E. 1.1). Gemäss § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von dieser Erwerbstätigkeit können die eingetretene Verluste auf dem Geschäftsvermögen in Abzug gebracht werden (§ 27 Abs. 2 lit. c StG). Unter selbständiger Erwerbstätigkeit versteht die Rspr. jede Tätigkeit, bei der eine nat. Person durch Einsatz von Arbeit und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. An der Gewinnerzielungsabsicht fehlt es, wenn die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr fortgesetzt wird, auch wenn sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf die Dauer nicht einstellt. Im Sinn einer Faustregel gilt, dass auf das Fehlen der Gewinnstrebigkeit zu schliessen ist, wenn innerhalb von 5-10 Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt wird. Beim Steuerpflichtigen handelt es sich um einen renommierten Künstler, der seine Kunstprojekte mit einem hohen Professionalitätsgrad betreibt. Obwohl er sich als Künstler einen Namen gemacht hat, ist ihm der finanzielle Durchbruch nicht gelungen. Angesichts des langen Zeitraums von mindestens 13 Jahren, in denen ausschliesslich Verluste erzielt wurden, ist davon auszugehen, dass ein Turnaround in finanzieller Hinsicht nicht in Sicht ist. Eine derart lange Verlustperiode konnte er nur hinnehmen, weil er die Verluste u.a. mit seinem Einkommen als Professor wettmachen konnte. Aufgrund der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht liegt keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG vor, sondern ist die Tätigkeitsteuerrechtlich als "Liebhaberei" zu qualifizieren und ist der Verlust nicht zum Abzug zuzulassen (E. 2). Gleiches gilt für die direkte Bundessteuer (E. 3). Abweisung der Beschwerden.

## 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

ger 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**

= StE 2006 B 23.1 Nr. 61). Die Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit zur Liebhaberei war mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung. Das Verwaltungsgericht würdigte die Tätigkeit einer Kunstmalerin, welche seit rund 15 Jahren im Kunstbereich tätig war, als Liebhaberei. Dies nachdem sie zwischen 1990 und 2002 lediglich in drei Jahren bescheidene Gewinne erwirtschaftete. Es erwog, dass der Umsatz der Pflichtigen seit Beginn ihrer Malertätigkeit nicht kontinuierlich und deutlich angestiegen sei und sich keine Trendwende abzeichnen würde. Selbst unter Berücksichtigung des Umstands, dass gerade bei künstlerischen Tätigkeiten der Aufbau einer Karriere lang dauern könne, habe sich bei der Pflichtigen der erhoffte Erfolg bisher nicht eingestellt. Zweifelhaft sei, ob die Art und Weise der Ausübung der Malerei überhaupt geeignet sei, je Überschüsse zu realisieren, mit denen sie ihren Lebensunterhalt bestreiten könnte, zumal sie 100 % als Kunstmalerin wirke. Ins Gewicht falle zudem, dass sie aus ihren Liegenschaften und Wertschriften ein regelmässiges und existenzsicherndes Einkommen erziele und deshalb nicht auf Einkünfte aus ihrer künstlerischen Tätigkeit angewiesen sei (VGr, 31. Mai 2005, SB.2005.00012, E. 3.1 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61). Im Fall einer Künstlerin aus dem Kanton St. Gallen, welche zehn Jahre als Kunstdozentin in den USA wirkte und sich nach wie vor künstlerisch betätigte, Kurse anbot und Ausstellungen durchführte, wertete das Verwaltungsgericht St. Gallen die Verlustperiode von sechs Jahren als Durststrecke nach der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit. Die Verlustperiode sei nicht zwingend als Merkmal für eine Liebhaberei einzustufen, zumal die Künstlerin nach eigenen Angaben im siebten Geschäftsjahr durch den Verkauf ihrer Kunstwerke über Fr. 100'000.- Gewinn erzielt haben soll (VGr SG, 24. August 2006, B 2006/75).

### **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, 1. Dezember 2015, 2C\_375/2015, E. 7.4.1 mit zahlreichen Hinweisen ; 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 Liebhabelei liegt vor, wenn die Tätigkeit an sich und die Art der Geschäftsführung von vornherein eine dauernde Verlustquelle darstellen (vgl. BGr, 30. Mai 2013, 2C\_14/2013, E. 5.2; BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1).

#### **E. 2.4**

Gerade im Bereich von künstlerischen Aktivitäten ergeben sich häufig Abgrenzungsfragen (Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 8 f.). Denn bei künstlerischen Tätigkeiten steht oft nicht die Erzielung eines kalkulierbaren Ertrags, sondern die Liebe zur Kunst im Vordergrund (VGr, 31. Mai 2005, SB.2005.00012, E.

#### **E. 2.5**

Der Pflichtige ist seit Jahren als freischaffender Künstler tätig und zeigt seine Werke an Ausstellungen im In- und Ausland. In Fachkreisen geniesst er hohes Ansehen und gilt als Künstler von nationaler Bedeutung. Seine letzte Publikation wurde prämiert. An der D-Strasse 01 in E betreibt der Pflichtige ein eigenes Atelier, so auch in der Steuerperiode 2013. Der künstlerischen Tätigkeit widmet sich der Pflichtige nach eigenen Angaben zu 50 %. Für die betreffende Steuerperiode 2013 kann nach dem Gesagten angenommen werden, dass der Pflichtige seine künstlerische Tätigkeit auf eigenes Risiko (Unternehmerrisiko) und in einer frei gewählten Organisation ausübte, wobei er hierzu Arbeit und Kapital einsetzte sowie anhaltend und nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnahm (siehe E. 2.2). Eine im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG ausgeübte Tätigkeit setzt weiter voraus, dass mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird. Die Vorinstanz erblickte beim Pflichtigen trotz professionellen Vorgehens und hohem künstlerischem Anspruch keine Gewinnerzielungsabsicht. Seit 2001 wiesen sämtliche Geschäftsabschlüsse unabhängig von den stark schwankenden Umsätzen folgende Verluste auf: Jahr Umsatz Verlust Jahr Umsatz Verlust 2001 ... .. 2008 ... .. 2002 ... .. 2009 ... .. 2003 ... .. 2010 ... .. 2004 ... .. 2011 ... .. 2005 ... .. 2012 ... .. 2006 ... .. 2013 ... .. 2007 ... .. Dem Umsatz von 2001–2013 von Fr. 259'231.- stünde ein Verlust von insgesamt Fr. 397'803.- gegenüber. In den Folgejahren 2014 und 2015 seien offenbar ebenfalls nur Verluste resultiert. Der Pflichtige habe nicht dargelegt, inwiefern er künftig Gewinne erwirtschaften könne, weshalb eine negative Prognose über die Rentabilität zu stellen sei. Gegen die Notwendigkeit eines Gewinns aus selbständiger Stellung ausgeübten Aktivitäten spreche auch der Umstand, dass der Pflichtige ein ansehnliches Gehalt aus unselbständiger Erwerbstätigkeit habe und auch die Ehefrau ein substantielles Einkommen erziele. Überdies verfügten die Eheleute über ein steuerbares Vermögen von über Fr. .... Mangels Gewinnerzielungsabsicht sei aus steuerrechtlicher Sicht nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Gegen diese Betrachtungsweise wendet der Pflichtige ein, die Vorinstanz habe ausser Acht gelassen, welchen gesamtwirtschaftlichen Faktor die freischaffende Tätigkeit für die Hochschule X bedeute. An die Hochschule X sei er in seiner Funktion als Künstler berufen und eingestellt worden. Diese Tätigkeit könne nicht getrennt von seiner selbständigen Nebenerwerbstätigkeit als Künstler betrachtet werden.

Zwischen den beiden Tätigkeiten bestehe ein enger Zusammenhang bzw. eine Wechselwirkung, indem sie sich gegenseitig bedingen. Als Dozierender ohne Hochschulabschluss habe er nur deshalb als Professor berufen werden können, weil er insbesondere im künstlerischen und gestalterischen Bereich hervorragende Leistungen erbracht habe. Zur Ausübung seiner Erwerbstätigkeit habe er erhebliche Investitionen getätigt und verfüge über eigene Geschäftsräumlichkeiten. Zudem beschäftige er Freelancer und seien die Mitarbeiter(innen) am aktuellen Projekt über das Budget der Hochschule X finanziert worden. Bezüglich seiner konkreten Projekte habe er das Unternehmerrisiko jedoch selber getragen, insbesondere hinsichtlich seiner regen Ausstellungstätigkeit. Die jüngste Auszeichnung zeige, dass seine Tätigkeit keine Liebhaberei sei. Im Kunstbetrieb sei er sehr präsent und seien die Chancen für einen wirtschaftlichen Durchbruch aufgrund seiner (aktuellen) Museumsausstellungen im In- und Ausland intakt. Dass er als Künstler kein Interesse an der Produktion von gängiger und gefälliger Ware zum schnellen Verkauf habe, liesse nicht auf das Fehlen einer Gewinnstrebigkeit schliessen. Zudem habe er klar aufgezeigt, dass er seine selbständige Erwerbstätigkeit als Künstler nicht hätte ausüben können, wenn er aus seinem Haupterwerb nicht gut verdient hätte.

#### **E. 2.6**

Beim Pflichtigen handelt es sich unzweifelhaft um einen renommierten Künstler. Seine Kunstprojekte betreibt er mit einem hohen Professionalitätsgrad. Obwohl er sich als Künstler einen Namen gemacht hat, ist ihm der finanzielle Durchbruch nicht gelungen. Zwar vermag eine ein- oder gar mehrjährige Verlustperiode die Qualifikation als Liebhaberei noch nicht zu begründen (vgl. BGr, 19. September 2007, 2A.126/2007, E. 2.3). Bringt die Tätigkeit – wie hier – auf Dauer nichts ein, ist dies indes ein deutliches Indiz für mangelnde Gewinnstrebigkeit. Auch wenn es im Kunstbereich regelmässig länger dauert, bis sich ein finanzieller Erfolg einstellt, so durften die Vorinstanzen angesichts des langen Beurteilungszeitraums von (mindestens) 13 Jahren davon ausgehen, dass ein Turnaround in finanzieller Hinsicht nicht in Sicht ist. Dies gilt umso mehr, als der Pflichtige – wie sich aus seinem künstlerischen Lebenslauf ergibt – seit Langem kunstschaaffend tätig ist und sich seine umfangreiche Ausstellungstätigkeit bis in die Anfänge der 90er-Jahre zurückverfolgen lässt. Stehen aber dem geglückten künstlerischen Durchbruch des Pflichtigen seit Jahren hohe Verluste gegenüber, so fragt sich, ob die Tätigkeit objektiv überhaupt zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet ist. Im künstlerischen Schaffen des Pflichtigen sind keine Unterbrüche zu erkennen und übt er seine Tätigkeit professionell aus, weshalb die Tätigkeit in den Vorjahren auch als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt wurde. Bei Betrachtung der Umsatzzahlen ist die objektive Eignung zur Gewinnerzielung hingegen zu verneinen: So wurde etwa 2011 nur noch ein Umsatz von Fr. ... generiert, der 2012 auf Fr. ... gesteigert wurde und 2013 wieder auf Fr. ... sank. Dabei betragen nur schon die fixen Mietkosten für das Atelier Fr. .... Das aktuelle Projekt des Pflichtigen konnte nur über die Unterstützung der Hochschule X finanziert werden, welche für das Projekt Fr. ... sprach. Da sich die finanzielle Tragbarkeit der künstlerischen Tätigkeit somit auch nach längerer Zeit nicht eingestellt hat, ist eine Gewinnerzielungsabsicht beim Pflichtigen nicht erkennbar. Zu Recht hat die Vorinstanz erwogen, dass eine derart langandauernde Verlustperiode nur hat hingenommen werden können, weil der Pflichtige die Verluste u.a. mit seinem Einkommen bei der Hochschule X wettmachen konnte. Dieser weist denn auch ausdrücklich auf die Wechselwirkung zwischen seiner Tätigkeit als Professor und seiner Tätigkeit als Künstler hin. Zwar ist denkbar, dass zwischen verschiedenen selbständigen Erwerbstätigkeiten enge wirtschaftliche Zusammenhänge

bestehen, so etwa, wenn beabsichtigt ist, die eine Tätigkeit zur Verbesserung des wirtschaftlichen Gewinns des anderen Unternehmens einzusetzen, was voraussetzt, dass das eine Unternehmen zur Mithilfe beim Erzielen verbesserter Gewinne des anderen Unternehmens geeignet ist (vgl. das Beispiel bei von Ah, S. 266 f.). Im vorliegenden Fall ist der Pflichtige zwar aufgrund seiner künstlerischen Leistungen zum Professor berufen worden. Dabei verhält es sich ähnlich einer Ausbildung oder einem Diplom, welche bzw. welches vom Arbeitgeber als Voraussetzung für die Ausübung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit verlangt werden. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob sich die künstlerische Tätigkeit aus steuerrechtlicher Sicht als selbständige Erwerbstätigkeit erweist. Wie schon die Vorinstanz zutreffend festhielt, ist mit der steuerrechtlichen Qualifikation als "Liebhaberei" bzw. Hobby wegen Fehlen des unabdingbaren Kriteriums der Gewinnstrebigkeit für die selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG keinerlei Werturteil über die Arbeit des Pflichtigen verbunden. So kann sich beispielsweise auch die – unzweifelhaft professionelle – Tätigkeit eines Arztes mit der Zeit als Liebhaberei erweisen, wenn sie nur noch Verluste generiert (vgl. VGr, 25. Mai 2011, SB.2011.00011, E. 2.3.2). Der vom Pflichtigen geltend gemachte Verlust von Fr. ... ist demzufolge nicht zum Abzug zuzulassen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

**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 Nebenerwerbstätigkeit des Ehemanns muss ihnen unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen (E. 2) auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer versagt werden. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzu erlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Parteientschädigungen wurden nicht verlangt. Der Beschwerdegegnerin ist angesichts dessen, dass nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, nicht von Amtes wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen (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.