

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00003 vom 11. März 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-03-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00003

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00003 du 11 mars 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00003 del 11 marzo 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | Fehlende Gewinnerzielungsabsicht einer Modeboutique-Betreiberin [Die Pflichtige betreibt seit 2007 ein Einzelunternehmen im Modehandel. Anfänglich wurden die Produkte über einen Online-Shop vertrieben; seit 2013 verfügt die Pflichtige über eine physische Modeboutique. 2007-2018 erzielte das Unternehmen nur Verluste.] Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 3.2). Fraglich ist vorliegend einzig, ob die Einzelunternehmerin trotz realisierter Verluste objektiv gewinnstrebig vorging und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte (E. 3.3). Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der Liebhaberei (E. 3.3.1). Nachdem das Modeunternehmen über den Beobachtungszeitraum von 12 Jahren nur Verluste schrieb und erst 2023 mit einem bescheidenen Gewinn gerechnet wird, ist der Schluss der Vorinstanz, das Modegeschäft der Pflichtigen sei eine dauernde verlustreiche Tätigkeit, nicht zu beanstanden. Insbesondere hat mit der Eröffnung der physischen Modeboutique entgegen der Ansicht der Pflichtigen mit Blick auf die von den Steuerbehörden zu akzeptierende Verlustphase keine neue Zeitrechnung begonnen, weshalb sie sich 2016 nicht erst im vierten Geschäftsjahr befunden hat. Denn die Geschäftstätigkeit und die Firma, ebenso das Sortiment sind gleich geblieben. Es hat einzig eine Konzeptänderung stattgefunden, indem der Vertriebskanal verändert wurde. Folglich fehlte es der Pflichtigen an der Gewinnstrebigkeit bei der Ausübung ihrer Tätigkeit, weshalb keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG vorliegt (E. 3.7). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 Direkte Bundessteuer 2016, hat sich ergeben: I. B betreibt seit 2007 das Einzelunternehmen "D", welches den Handel mit Waren im Bereich von Mode-Accessoires bezweckt. Anfänglich erfolgte der Vertrieb der Produkte über einen Online-Shop. 2013 eröffnete B eine Boutique in F; der Online-Vertrieb wurde rund ein Jahr nach Eröffnung der Boutique eingestellt. Seit Mitte 2018 befindet sich das Ladenlokal in E. In der Steuererklärung 2016 deklarierten B und A (nachfolgend: die Pflichtigen) einen Verlust aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit der Ehefrau in der Höhe von Fr. Mit Einschätzungsentscheid vom 17. Januar 2019 schätzte das kantonale Steueramt die Eheleute für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Gleichentags erging die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2016, in welcher das steuerbare

Einkommen auf Fr. ... festgesetzt wurde. Dabei liess das kantonale Steueramt den deklarierten Verlust nicht zum Abzug zu, da es der Ehefrau für die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit an der Gewinnerzielungsabsicht fehle. Die hiergegen erhobenen Einsprachen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 17. Juli 2019). II. Den dagegen erhobenen Rekurs bzw. die dagegen erhobene erstinstanzliche Beschwerde wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 10. Dezember 2019 ab. III. Mit Beschwerden vom 16. Januar 2020 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und sie seien für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... einzuschätzen und für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerschaft. Mit Präsidialverfügung vom 17. Januar 2020 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2020.00003 (Staats- und Gemeindesteuern 2016) und SB.2020.00004 (direkte Bundessteuer 2016). Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2016 (SB.2020.00003) und direkter Bundessteuer 2016 (SB.2020.00004) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 17. Januar 2020 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 3.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Im Gegenzug können laut § 27 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten dieser Erwerbstätigkeit abgezogen werden, wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören (§ 27 Abs. 2 lit. c StG; Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG).

E. 3.2

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 (vgl. BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015 und 2C_1132/2015, E. 3.1.1; BGE 125 II 113 E. 5b; VGr, 24. August 2016, SB.2016.00049, E. 2.2.1).

E. 3.3

Fraglich ist vorliegend, ob die pflichtige Ehefrau mit Blick auf ihr Einzelunternehmen "D" in der Steuerperiode 2016 trotz den realisierten Verlusten objektiv gewinnstrebig vorging und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte. Dass B mit ihrer Tätigkeit für die "D" die übrigen Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit – Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital, Marktauftritt, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, Planmässigkeit – erfüllte, ist nicht umstritten. 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. BGE 143 V 177 E. 3.3.2; BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015, E. 7.4.1 mit zahlreichen Hinweisen; VGr, 15. September 2016, SB.2016.00058 und SB.2016.00059, E. 2.3). Wie lange die wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafürspricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nicht allgemein gesagt werden. In der Literatur wird im Sinn einer Faustregel 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. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (BGE 143 V 177 E. 4.2.4; 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, 4. September 2014, 2C_186/2014, E. 2; BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013, E. 5.2; BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1). Auch die sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen lassen Rückschlüsse auf die Gewinnstrebigkeit zu; so kann diese insbesondere fehlen, soweit ein Steuerpflichtiger wegen generell guter Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00103, E. 3.1.3; VGr, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61, E. 3.1).

E. 3.4

Das Steuerrekursgericht erwog, seit Gründung der Firma "D" im Jahr 2007 bis zur beurteilenden Steuerperiode 2016 hätten sich zehn verlustreiche Jahre aneinandergereiht.

Mit Bezug physischer Geschäftsräumlichkeiten und der Aufgabe des Online-Shops habe die Pflichtige entgegen ihrer Ansicht keine neue Geschäftstätigkeit aufgenommen, sondern lediglich eine Neuausrichtung ihrer begonnenen Tätigkeit vorgenommen. So seien Firma und Gesellschaftszweck seit Beginn der Tätigkeit unverändert geblieben; dies gelte im Wesentlichen auch für das angebotene Sortiment. Wohl liege mit dem Anmieten der Geschäftsräumlichkeiten in F eine Konzeptänderung vor; diese könne jedoch nicht einer komplett neuen Geschäftstätigkeit gleichgestellt werden. Vorliegend könne der Pflichtigen mit Blick auf die noch zu akzeptierende Verlustdauer zwar eine "Beobachtungszeit" von 7–10 Jahren eingeräumt werden. Nachdem sich die Pflichtige in der Steuerperiode 2016 im 10. Geschäfts- und Verlustjahr befunden habe und sie auch die nachfolgenden Geschäftsjahre deutlich negativ abgeschlossen habe, könne das Engagement der Pflichtigen nicht ökonomisch begründet werden, sondern müsse vielmehr auf einer Passion oder anderen nicht wirtschaftlichen Gesichtspunkten fussen. Die langjährige verlustreiche Tätigkeit sei denn auch nur möglich gewesen, weil die Pflichtigen über namhafte Liegenschaftenerträge verfüge. Mit dem kühlen Kopf einer Geschäftsfrau, welche aus ihrer Tätigkeit eine Rendite erzielen wolle, hätte die Aktivität längst aufgegeben werden müssen, weshalb es der Pflichtigen an der objektiven Gewinnerzielungsabsicht fehle.

E. 3.5

Die Pflichtige vertritt die Ansicht, der Internet-Shop und die nachfolgende Führung der Boutique seien getrennt voneinander zu betrachten. Obgleich sich die Kundenkreise der beiden Geschäftsmodelle möglicherweise teilweise überschneiden würden, würden durch die Nutzung der alternativ zueinanderstehenden Vertriebskanäle unterschiedliche Kundenkreise erreicht, womit sich auch die Prognose über deren objektive Eignung, nachhaltig und mit gewisser Sicherheit Einkommen zu generieren, unterscheide. Daher habe mit der Konzeptänderung im Jahr 2013 hinsichtlich der Dauer der akzeptierten Verlustphase eine neue Zeitrechnung angesetzt: Der Online-Versandhandel und der stationäre Einzelhandel ohne Online-Shop könnten nicht als einheitliche Tätigkeit betrachtet werden, welche Gegenstand der Faustregel seien, wonach bis zu zehn Jahren verlustreiche Tätigkeiten akzeptiert würden. Würde die Faustregel pauschal auf den gesamten Verlustzeitraum angewandt, würde dies regelmässig dazu führen, dass einer Tätigkeit der erwerbliche Charakter abgesprochen würde, weil unmittelbar zuvor oder parallel dazu eine andersartige selbständige Erwerbstätigkeit ohne wirtschaftlichen Erfolg ausgeübt worden sei. Ausserdem seien im Zusammenhang mit der Eröffnung und der Bekanntmachung der Boutique in F Aufwände angefallen, welche typischerweise in der Anfangsphase einer Geschäftstätigkeit anfielen. Insbesondere habe sie Investitionen im Umfang von Fr. ... für den Ausbau des Rohbaus und die Ausstattung der Räumlichkeiten der Boutique getätigt. Dies spreche ebenfalls dafür, dass mit der Eröffnung der Boutique hinsichtlich der "Faustregel", wonach fehlende Gewinnstrebigkeit nach einer Verlustphase von sieben bis zehn Jahren angenommen werden könne, ein Neuanfang anzunehmen sei.

E. 3.6

Die Erfolgsrechnung der "D" präsentierte sich in den Jahren 2007–2018 jeweils wie folgt:
2007: - Fr. ... 2008: - Fr. ... 2009: - Fr. ... 2010: - Fr. ... 2011: - Fr. ... 2012: - Fr. ... 2013:
- Fr. ... 2014: - Fr. ... 2015: - Fr. ... 2016: - Fr. ... 2017: - Fr. ... 2018: - Fr. ... Totalverlust
2007–2018: - Fr. ...

E. 3.7

Über den Beobachtungszeitraum von zwölf Jahren schreibt die "D" nur Verluste: Die rund sieben Jahre dauernde verlustreiche Tätigkeit im Online-Handel folgten bis zur hier beurteilenden Steuerperiode vier verlustreiche Jahre im Direktverkauf ab Laden. Die Entwicklung in den Folgejahren, welche ebenfalls in die Beurteilung miteinbezogen werden kann (vgl. BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2; KGer LU, 8. Juli 2015, StE 2016 B 23.1 Nr. 86, E. 2.1.3), ergibt ebenfalls ein negatives Bild: Auch 2017/2018 schrieb der Modeladen der Pflichtigen rote Zahlen; gemäss der im Rekursverfahren eingereichten Budgetplanung rechnet die Pflichtige erst im Jahr 2023 mit einem bescheidenen Gewinn von Fr. Eine Trendwende erscheint somit auch in den kommenden Jahren nicht in Sicht. Dass die Vorinstanzen das Modegeschäft der Pflichtigen als dauernde verlustreiche Tätigkeit einstufen, ist daher nicht zu beanstanden. Was die Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt nicht: Mit der Eröffnung der "D" als physischer Modeboutique hat entgegen der Ansicht der Pflichtigen keine neue Zeitrechnung mit Blick auf die von den Steuerbehörden zu akzeptierende Verlustphase begonnen (vgl. Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, 8. Mai 2015, 530 15 45, E. 3c), weshalb sie sich 2016 auch nicht erst im vierten Geschäftsjahr befunden hat. Denn die Geschäftstätigkeit der "D" ist trotz verändertem Vertriebskanal gleich geblieben, wie dies die Vorinstanz unter Einbezug sämtlicher wesentlicher Elemente zutreffend ausführte: Für die Kontinuität und das Vorliegen einer einzigen Geschäftstätigkeit spreche nämlich die Firma als auch der gleichbleibende Gesellschaftszweck der "D" laut Handelsregistereintrag und das stets ungefähr gleichbleibende Sortiment. Die begonnene Tätigkeit sei einzig neu ausgerichtet worden, indem die Pflichtige ihr Konzept – Anbieten der Produkte in eigenen Geschäftsräumlichkeiten statt im Internet – geändert habe. Diesen Ausführungen tritt das Verwaltungsgericht bei: Die blosser Neuausrichtung einer Tätigkeit stellt nämlich nicht die Aufnahme einer neuen selbständigen Erwerbstätigkeit dar. Vertreibt etwa ein Weinhändler seine Produkte nicht wie bisher nur über seine Weinstube, sondern neu auch über einen Online-Shop, stellt dies eine Neuorientierung bei gleichbleibender selbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. VGr, 28. November 2012, SB.2012.00076 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; bestätigt in BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013 und 2C_15/2013, E. 5.2). Ferner verweigerte das Bundesgericht in einem Urteil vom 12. April 2011 (2C_206/2011 und 2C_247/2011) einem Pflichtigen mangels Gewinnstrebigkeit weitere Verlustabzüge, nachdem dieser unter dem Titel selbständige Erwerbstätigkeit nacheinander vier verschiedene Tätigkeiten ausgeübt hatte und damit mehr als sieben Jahre nur Verluste erzielt hatte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung änderte im vorliegenden Fall auch nichts, wenn man im Eröffnen des Ladengeschäfts in F im Jahr 2013 die Aufnahme einer neuen selbständigen Erwerbstätigkeit erblicken würde. Folglich fehlte es der pflichtigen Ehefrau an der Gewinnstrebigkeit bei der Ausübung ihrer Tätigkeit, weshalb keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG vorliegt. Vielmehr vermochte die Pflichtige ihre verlustreiche Tätigkeit nur deshalb über so viele Jahre hinaus auszuüben, indem sie diese durch Liegenschaftenerträge – im Jahr 2016 beliefen sich diese auf Fr. ... (ohne Eigenmietwert für die selbstbewohnte Liegenschaft) – querfinanzieren konnte (vgl. BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013, E. 5.2). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde sowohl im Hinblick auf die Staats- und Gemeindesteuern 2016 als auch auf die direkte Bundessteuer 2016.

E. 4

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.