



**Entscheid vom 8. Mai 2015 (510 14 87)**

---

**Abgrenzung selbständige Erwerbstätigkeit / Liebhaberei**

\_\_\_\_\_ Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin i.V. S. Affolter

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_

**Rekurrent**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2012**

## Sachverhalt

1. In der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2012 vom 22. Mai 2014 liess die Steuerverwaltung den geltend gemachten Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 16'232.-- nicht zum Abzug zu. Zur Begründung führte sie aus, eine Tätigkeit, die dauernde Verluste mit sich bringe, sei als Liebhaberei zu charakterisieren.

2. Mit Schreiben vom 19. Juni 2014 erhob der Pflichtige Einsprache mit dem sinngemässen Begehren, der Verlust aus selbständiger Tätigkeit sei zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung verwies er auf die in das Unternehmen geleisteten Privateinlagen, die im Treuhandbericht ausgewiesen seien.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. November 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, bei einer andauernden Verlustsituation sei zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Am dafür erforderlichen Kriterium der Gewinnstrebigkeit fehle es, wenn auf die Dauer keine Überschüsse erzielt würden und nach der Vorgehensart realistischerweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse erwartet werden könnten. Die seit 2006 andauernden Verluste hätten im Verlauf der Jahre nicht reduziert werden und die Umsätze die anfallenden Kosten nicht decken können. Bereits mit Veranlagungsverfügung 2011 vom 21. Februar 2013 sei mitgeteilt worden, ein weiterer Verlust würde mangels erwerblicher Zielsetzung gestrichen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Führung des Unternehmens keine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle.

4. Mit Schreiben vom 21. November 2014 erhob der Pflichtige Rekurs mit dem sinngemässen Begehren, der Verlust aus selbständiger Tätigkeit von Fr. 16'232.-- sei zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung machte er geltend, er betreibe das Einzelunternehmen nicht als Liebhaberei, sondern zur Sicherung der AHV. Des Weiteren sei die Einzelunternehmung am 17. Juli 2008 im Handelsregister gelöscht worden und habe bis zum 14. Dezember 2009 nicht existiert.

5. Mit Vernehmlassung vom 22. Januar 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, das Unternehmen sei nach ihrer Lö-

schung im Juli 2008 im Jahre 2009 mit dem gleichen Zweck und an gleicher Adresse wie die ursprünglich im Jahre 2006 eingetragene Firma im Handelsregister eingetragen worden. Zudem sei diese in jedem Kalenderjahr geschäftlich aktiv gewesen. Während in den Jahren 2007 und 2008 noch ein Umsatz von etwa Fr. 30'000.-- resultiert habe, habe dieser kontinuierlich bis im Jahre 2013 auf Fr. 2'500.-- abgenommen. Mit Blick auf die Umsatzentwicklung und Kostenstruktur könne die Einzelunternehmung in ihrer gegenwärtigen Form nicht gewinnbringend betrieben werden. Auch von einer markanten Verbesserung für die Zukunft könne nicht ausgegangen werden. Im Sinne der massgeblichen Gesamtbetrachtung sei der Verlust von Fr. 16'232.-- im Jahre 2012 und somit im siebten Jahr nach Eintragung der Einzelunternehmung steuerlich nicht mehr zum Abzug zuzulassen.

#### **Der Vize-Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung :**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob es sich im Jahre 2012 bei den Einkünften aus dem Einzelunternehmen A.\_\_\_\_, dessen Inhaber der Rekurrent ist, um Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit handelt oder ob von einem Hobby resp. Liebhaberei auszugehen ist.

a) Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen gehören demnach alle Einkünfte aus unselfständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. a StG) sowie alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. b StG). Steuerbar ist das reine Einkommen (§ 29 StG), d.h. der Einkommens-

betrag nach Berücksichtigung der Abzüge. Dem Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kommt eine zentrale Abgrenzungsfunktion zu, da sich daraus unterschiedliche steuerrechtliche Folgen ergeben: Die Einkünfte werden nach einer anderen Methode ermittelt als das übrige Einkommen, so dass der Entscheid darüber, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, vielfach von grösster Bedeutung ist (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A. Bern 2015, § 27 N 4; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A. Zürich/Basel/Genf 2011, S. 1).

b) Da gemäss § 29 Abs. 1 lit. b StG beim Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht nur die Gewinne auf dem Geschäftsvermögen steuerbar sind, sondern auch die Verluste verrechnet werden können (und zwar auch mit dem übrigen Einkommen), muss bei einer andauernden Verlustsituation geprüft werden, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben oder ob diese nur vorgeschoben ist. Ist letzteres der Fall, handelt es sich bei den eingetretenen Verlusten um private Kapitalverluste, die steuerlich nicht verrechenbar sind (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 45; vgl. auch Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 38 N 3).

c) Als selbständige Tätigkeit wird 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. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 125 II 113, E. 5b; BGE 122 II 446, E. 5a).

d) Schwierigkeiten ergeben sich häufig bei der Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit zur blossen Liebhaberei. Zu dieser Frage besteht eine reichhaltige kantonale und bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 125 II 113, E. 5b mit Hinweisen; BGE 2C\_101/2008 vom 18. Juni 2008, E. 2.1; BGE 2C\_708/2007 vom 19. Mai 2008, E. 3.1; BGE 2A.126/2007 vom 19. September 2007, publ. in: Steuer Revue [StR] 63/2008, S. 36 ff., E. 2). Von der sog. Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Diese sog. Gewinnstrebigkeit weist ein subjektives und ein objektives Moment auf: Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein; zum anderen muss aber auch die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzie-

lung geeignet sein. Andernfalls stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und keinen abzugsfähigen Aufwand dar (vgl. BGE 2C\_186/2014 vom 4. September 2014, E. 2 mit weiteren Hinweisen; BGE 2C\_14/2013 vom 30. Mai 2013, E. 4). Ob die Absicht zur Gewinnerzielung gegeben ist, muss, da es sich hierbei um eine innere Tatsache handelt, zwangsläufig aufgrund äusserer Umstände beurteilt werden (Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 22. Oktober 2014, publ. in: StE 2015, B 23.1 Nr. 81, E. 2.3).

e) Der fehlende Gewinn allein lässt eine Tätigkeit noch nicht als Liebhaberei erscheinen; das Erzielen bzw. das Fehlen eines wirtschaftlichen Erfolgs als einziges Kriterium für die Zuordnung von Grenzfällen taugt nicht. Ein Kriterium ist vielmehr das Fehlen von Gewinnstrebigkeit bzw. Gewinnaussichten innert absehbarer Zeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 18 N 38). Bringt eine Tätigkeit auf die Dauer nichts ein, stellt dies ein deutliches Indiz dafür dar, dass es an der Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit auf lange Sicht ohne Erzielung eines Gewinns ausgeübt, so lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig auf das Fehlen erwerblicher Zielsetzung schliessen, denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Führt er diese dennoch weiter, muss angenommen werden, es seien dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend (BGE 2A.68/2004 vom 4. Juni 2004, E. 1.3 mit weiteren Hinweisen). Erleidet ein Steuerpflichtiger mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit andauernd und ständig über mehrere Jahre relativ hohe Betriebsverluste, wird in der Praxis davon ausgegangen, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Das subjektive Streben nach Einkommen und die objektive Eignung der Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung müssen somit kumulativ vorliegen. Entsprechend können in solchen Fällen Betriebsverluste nicht mit übrigem Einkommen verrechnet werden (Leuch/Strahm in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, Bern/Muri 2014, Art. 21 N 16).

Der hier relevante Zeitraum lässt sich nicht generell bestimmen. Wird aber innert fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, stellt dies ein gewichtiges Indiz - i.S. einer „Faustregel“, die im Einzelfall anhand der Tätigkeit und der konkreten Verhältnisse zu überprüfen ist - dafür dar, dass die diesbezügliche Tätigkeit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, sondern Hobby (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 38; Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 22. Oktober 2014, a.a.O., E. 2.3; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 20. Februar 2015, 510 14 81, E. 2d).

3. a) In casu nimmt der Pflichtige durch den Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation auf eigenes Risiko am wirtschaftlichen Verkehr teil. Strittig ist hingegen, ob die Tätigkeit auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist.

b) Gemäss der Jahresrechnung der A.\_\_\_\_ resultierte im Jahre 2012 ein Verlust in Höhe von Fr. 16'232.--. Gemäss den dem Steuergericht vorliegenden Veranlagungsverfügungen der Staatssteuer wies das Einzelunternehmen seit ihrer Eintragung im Handelsregister im Jahre 2006 einen Verlust aus. So betrug dieser im Jahre 2010 Fr. 27'062.--, im Jahre 2009 Fr. 5'470.--, im Jahre 2008 Fr. 5'907.--, im Jahre 2007 Fr. 33'542.-- und im Jahre 2006 Fr. 12'452.--. Der Steuerpflichtige deklarierte im Jahre 2011 einen Verlust in der Höhe von Fr. 20'796.--, wobei die Steuerverwaltung den Pflichtigen mit Veranlagung 2011 vom 21. Februar 2013 mitteilte, dass künftige Verluste nicht mehr zum Abzug zugelassen würden.

Den Jahresrechnungen der A.\_\_\_\_ lässt sich zudem entnehmen, dass der Umsatz des Unternehmens seit dem Jahre 2008 kontinuierlich abgenommen hat: Betrug dieser im Jahre 2008 noch Fr. 29'393.--, verringerte er sich bis im Jahre 2012 auf Fr. 4'219.--. Mit Umsätzen in dieser Grössenordnung ist eine gewinnbringende Tätigkeit nicht möglich. Das Einzelunternehmen war in den letzten sieben Jahren nicht in der Lage, ein ausgeglichenes oder gar leicht positives Ergebnis zu verzeichnen. Vielmehr besteht seit dem Jahre 2006 eine andauernde Verlustsituation. Überdies wurden neben der in der Jahresrechnung 2012 ausgewiesenen Privateinlage des Rekurrenten von Fr. 23'058.-- keine nennenswerten Investitionen getätigt. In der Jahresrechnung 2013 wird erneut ein Verlust von Fr. 8'771.-- ausgewiesen, wobei der Umsatz lediglich Fr. 2'494.-- betrug. Folglich ist nicht davon auszugehen, dass sich die wirtschaftliche Situation der Firma in Zukunft markant verbessern wird. Es zeichnet sich ab, dass die Einzelunternehmung in ihrer gegenwärtigen Form nicht gewinnbringend betrieben werden kann.

In Anbetracht der gesamten Umstände ist festzustellen, dass die Gewinnstrebigkeit zu verneinen ist.

c) Der Rekurrent macht weiter geltend, dass das Einzelunternehmen am 17. Juli 2008 im Handelsregister gelöscht worden sei und bis zum 14. Dezember 2009 nicht existiert habe. Die Firma werde im Dezember 2014 erst fünf Jahre alt. Tatsächlich ist es so, dass die A.\_\_\_\_ per 17. Juli 2008 im Handelsregister gelöscht worden ist und per 14. Dezember 2009

eine Wiedereintragung stattgefunden hat. Im vorliegenden Fall ist aber zu berücksichtigen, dass das Unternehmen am 14. Dezember 2009 wiederum mit dem genau gleichen Zweck, mit derselben Firma und an gleicher Adresse wie das ursprünglich im Jahre 2006 gegründete Einzelunternehmen eingetragen wurde. Zudem lässt sich den vorliegenden Jahresrechnungen der A.\_\_\_\_ entnehmen, dass die Firma in jedem Kalenderjahr geschäftlich aktiv war und gemäss den Veranlagungsverfügungen der Staatssteuer 2008 und 2009 in beiden Jahren Verluste steuerlich zum Abzug gebracht wurden. Der Rekurrent hat somit in tatsächlicher Hinsicht, trotz vorübergehender Löschung der A.\_\_\_\_ im Handelsregister, seine selbständige Erwerbstätigkeit nicht aufgegeben. Des Weiteren bleibt zu erwähnen, dass die „Faustregel“, wonach bei einer Verlusterzielung über fünf bis zehn Jahre das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit verneint wird, lediglich ein diesbezügliches Indiz darstellt. Die Eigenschaft als selbständige Erwerbstätigkeit wird der Unternehmung nicht lediglich aufgrund der Tatsache abgesprochen, dass die Verluste nun seit sieben und nicht erst seit drei Jahren andauern. Die „Faustregel“ kann nicht als „Gewährungsfrist“ interpretiert werden, innert der jegliche Verluste steuerlich anerkannt werden und die durch die Löschung und die Wiedereintragung eines Unternehmens im Handelsregister neu beginnt. Der Einwand des Pflichtigen, die Einzelfirma sei im strittigen Steuerjahr erst drei Jahre alt, erweist sich daher auch in dieser Hinsicht als unbehelflich.

d) Der Rekurrent macht schliesslich geltend, dass das Kantonsgericht, Abteilung Sozialversicherungsrecht [KGE SV], im Urteil vom 17. November 2011, 715 11 159, Annahmen zu seinen Gunsten getroffen habe. Das Kantonsgericht führt in Erwägung 6.3.2 aus, dass der Pflichtige (erst) seit der Wiedereintragung des Einzelunternehmens in das Handelsregister am 9. Dezember 2009 seinen Status als Selbständigerwerbender wieder aufgenommen habe. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten sowohl im Jahre 2009 als auch in den Jahren 2010 bis 2011 als selbständig erwerbend qualifiziert und in der Folge die geltend gemachten Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug zugelassen. Aus dem Urteil des Kantonsgerichts lässt sich für den Pflichtigen damit nichts ableiten. Vielmehr räumt das Kantonsgericht in Erwägung 6.3.1 ein, der Pflichtige habe für eine selbständige Erwerbstätigkeit weder Geschäftsräume gemietet noch andere grosse finanzielle Vorleistungen erbracht. Weil er in der Stellensuche nicht erfolgreich gewesen sei, habe er die Beratungen quasi hobby-mässig oder sogar im Nebenerwerb betreiben können. Diese Ausführungen legen den Schluss nahe, dass die Steuerverwaltung schon im Jahre 2008 die Qualifikation der Tätigkeit des Rekurrenten als selbständige Erwerbstätigkeit hätte in Zweifel ziehen können.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in Anbetracht der Tatsache, dass das Einzelunternehmen sich als dauernde Verlustquelle darstellt, wobei auch keine positive Trendwende in Sicht ist, die vorliegende Tätigkeit im Jahre 2012 mangels Gewinnstrebigkeit nicht (mehr) als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden kann. Die geltend gemachten Verluste wurden seit dem Jahre 2006 und bis und mit dem Jahre 2011 zum Abzug zugelassen und konnten mit dem Einkommen der Ehefrau verrechnet werden. Bei dem in casu geltend gemachten Verlust von Fr. 16'232.-- für das Jahr 2012 handelt es sich in der Folge um einen privaten Kapitalverlust, welcher steuerlich nicht vom Einkommen abgezogen werden kann.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 400.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO).

**Demgemäss wird erkannt:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 400.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde B.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).