



Entscheid vom 8. Mai 2015 (530 14 45)

Abgrenzung selbständige Erwerbstätigkeit / Liebhaberei

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

_____ Parteien **A.**_____

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

_____ betreffend **direkte Bundessteuer 2012**

Sachverhalt

1. In der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 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 ausgewiesenen seien.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. November 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie 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 Beschwerde 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 der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, das Unternehmen sei nach ihrer Löschung 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 Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde 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 Beschwerdeführer ist, um Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit handelt oder ob von einem Hobby resp. Liebhaberei auszugehen ist.

a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen gehören demnach alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG) sowie alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Steuerbar ist das reine Einkommen (Art. 25 DBG), d.h. der Einkommensbetrag nach Berücksichtigung der Abzüge. Die Frage, ob selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist steuerrechtlich von grosser Bedeutung, da die Ermittlung des steuerbaren Einkommens eigenen Regeln folgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 18 N 1).

b) Da gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG 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).

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 nach Art. 18 DBG zur blossen Liebhaberei. Zu dieser Frage besteht eine reichhaltige 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 nach-

haltigen Gewinnerzielung 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, a.a.O., Art. 18 N 48). 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). Das subjektive Streben nach Einkommen und die objektive Eignung der Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung müssen somit kumulativ vorliegen (vgl. BGE 2A.126/2007 vom 19. September 2007, a.a.O., E. 2.3). 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N 48; Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 22. Oktober 2014, a.a.O., E. 2.3).

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 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 Beschwerdeführers 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 Beschwerdeführer 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 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 direkten Bundessteuer 2008 und 2009 in beiden Jahren Verluste steuerlich zum Abzug gebracht wurden. Der Beschwerdeführer 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, in dem die 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 Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer (erst) seit der Wiedereintragung des Einzelunternehmens in das Handelsregister am 9. Dezember 2009 seinen Status als Selbständigerwerbender wieder aufgenommen habe. Die Steuerverwaltung hat den Pflichtigen 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 Beschwerdeführer 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 hobbymässig oder sogar im Nebenerwerb betreiben können. Diese Ausführungen legen den Schluss nahe, dass die Steuerverwaltung schon im Jahre 2008 die Qualifikation der Tätigkeit des Beschwerdeführers 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 Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 400.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführer hat gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG 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 Beschwerdeführer (1), die eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).