2014-125

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. Februar 2015

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, Dr. Stefan Grieder, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**Ehegatten AX und BX** […] vertreten durch: A, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, § 19 Abs. 1 StG; Abgrenzung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit und Lebenshaltungskosten, § 28 Abs. 1 StG, § 34 Abs.1 lit. a StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten AX und BX, sind im Jahr 2006 aus Deutschland in die Schweiz gezogen. Der Ehemann ist als Künstler tätig. Das Hauptsteuerdomizil der Ehegatten befindet sich in B (LU). Im Kanton Basel-Stadt besteht wegen Grundeigentum der Ehefrau eine beschränkte Steuerpflicht.

In ihrer Steuererklärung deklarierte die Ehefrau unter anderem einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit ihres Ehemannes in Höhe von CHF 300‘454.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 berücksichtigte die Steuerverwaltung diesen Verlust nicht. Zur Begründung führte sie an, aufgrund der andauernden Verlustsituation und unter Berücksichtigung der bisher erzielten Erträge sei die Gewinnerzielungsabsicht des Ehemannes nicht erkennbar bzw. die Realisierung von Gewinnen in den zukünftigen Perioden fraglich, weshalb die Verluste nicht anerkannt werden könnten, bis eine nachhaltige Gewinnsituation vorliege.

B. Mit Schreiben vom 20. Februar 2014 erhoben die Rekurrenten Einsprache gegen diese Veranlagung. Sie beantragten, die geltend gemachten Verluste seien zum Abzug zuzulassen.

In ihrem Einspracheentscheid vom 24. April 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Bei der Tätigkeit des Ehemannes handle es sich nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit. Vielmehr seien die Verluste über die Zeit gestiegen, so dass das Festhalten an der Künstlertätigkeit als Liebhaberei erscheine, welche ohne Erwerbsabsicht verfolgt werde.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 23. Mai 2014. Die Rekurrenten, vertreten durch A, beantragen, der Einspracheentscheid vom 24. April 2014 sei aufzuheben, die Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 sei an die Vorinstanz zur Neuveranlagung zurückzuweisen und es sei die Tätigkeit von AX als selbständige Tätigkeit anzuerkennen und in der Folge seien die Verluste aus dieser Tätigkeit zum Abzug zuzulassen.

In ihrer Vernehmlassung vom 4. Juli 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. April 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 23. Mai 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. April 2014 aufzuheben und die aus der Tätigkeit des Ehemannes entstandenen Verluste als Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug zuzulassen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Tätigkeit des Ehemannes zu Recht als Liebhaberei qualifizierte oder ob es sich dabei um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt.

3. a) Gemäss § 19 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. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27-33 abgezogen (vgl. § 26 StG). Laut § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Dazu gehören insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (vgl. § 28 Abs. 1 lit. d StG). Verluste aus einer lediglich der Liebhaberei zuzurechnenden Beschäftigung fallen hingegen unter die nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (vgl. § 34 Abs. 1 lit. a StG).

   b) Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Verlusten ist somit die selbständige Erwerbstätigkeit einer steuerpflichtigen Person, da nur dann ein Geschäftsverlust vorliegt. Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen Erwerbstätigkeit und einer Liebhaberei kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 18 N 48; Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007 vom 19. September 2007, E.

2.3, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.). Diese Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann. Ohne Gewinnstrebigkeit liegt blosse Liebhaberei vor, deren positives oder negatives finanzielles Ergebnis nur die Privatsphäre betrifft und einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich ist. Das fehlende Gewinnstreben ist objektiv erkennbar, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt wurden und in Zukunft erzielt werden können (vgl. Richner/Kaufmann/Frei/-Meuter, a.a.O., Art. 18 N 49).

c) Der hierfür relevante Zeitraum lässt sich nicht allgemein bestimmen. Wird aber innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, stellt dies ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die diesbezügliche Tätigkeit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, sondern ein Hobby. Der steuerpflichtigen Person steht aber der Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N 48). Selbst eine mehrjährige Verlusterzielung muss nicht zwingend auf eine Liebhaberei schliessen lassen. Eine solche ist erst anzunehmen, wenn sie eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs hätte abbringen lassen. Führt sie sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind (vgl. Reich in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 18 N 15a; Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007 vom 19. September 2007, E. 2.3, publ. in: StR 2008, S. 36 ff.).

4. a) Die Rekurrenten bringen vor, der Ehemann habe zwar bisher nur Verluste erwirtschaftet. Es handle sich bei seiner künstlerischen Tätigkeit aber um eine anhaltende, planmässige und nach aussen sichtbare Tätigkeit. Auch die Gewinnstrebigkeit könne ihm nicht abgesprochen werden, habe er doch beträchtliche Anstrengungen unternommen, um als Kunstschaffender anerkannt und erfolgreich zu werden, beispielsweise Messen und Galerien besucht, um Kontakte zu knüpfen oder an Ausstellungen und Wettbewerben teilgenommen. Der Zeitraum, in welchem Verluste erzielt worden sind, sei noch zu kurz, um nicht mehr von selbständiger Erwerbstätigkeit zu sprechen. Um den besonderen Umständen von Künstlern Rechnung zu tragen, sei erst nach einer Verlustperiode von zehn Jahren keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr anzunehmen.

b) Die Steuerverwaltung hingegen ist der Ansicht, dass es sich bei der Tätigkeit des Ehemannes nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern um eine Liebhaberei handelt. Sie führt diesbezüglich an, die Verluste aus seiner Tätigkeit würden

tendenziell steigen anstatt zu sinken, zudem sei seit dem Zuzug der Rekurrenten in die Schweiz im Jahr 2006 kein einziges Kunstwerk verkauft worden. Eine Gewinnstrebigkeit sei daher nicht auszumachen.

5. a) Es ist somit im Folgenden zu prüfen, ob die Tätigkeit des Ehemannes als selbständige Erwerbstätigkeit oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

b) Als selbständig erwerbstätig gelten natürliche Personen, welche durch den Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Im Gegensatz zur sogenannten Liebhaberei ist die selbständige Erwerbstätigkeit auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens gerichtet. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung weist die Gewinnstrebigkeit sowohl ein subjektives als auch ein objektives Element auf. Es muss die Absicht bestehen, Gewinn zu erzielen und die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein (vgl. anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_14/2013 vom 30. Mai 2013 E. 4). Auch wenn es sich bei der Gewinnerzielungsabsicht um eine innere Tatsache handelt, muss diese aufgrund von äusseren Umständen beurteilt werden. Dabei fehlt es an einer objektiv erkennbaren Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und aufgrund des Vorgehens der steuerpflichtigen Person auch auf längere Zeit nicht zu erwarten ist, dass Überschüsse erzielt werden können. Wie lange eine Tätigkeit verlustreich sein darf, lässt sich nicht allgemein definieren. Auch wenn in der Literatur im Sinne einer Faustregel ein Zeitraum von fünf bis zehn Jahren genannt wird, sind im Einzelfall die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse zu prüfen.

c) Vorliegend betätigt sich der Ehemann als Künstler, vorwiegend als Maler, Bildhauer und Skulpturenerschaffer. Aus den Geschäftsabschlüssen der Jahre 2007 bis 2012 ergeben sich folgende Gewinne bzw. Verluste:

2007	CHF -185‘721.00
2008	CHF -235‘989.00
2009	CHF -346‘670.00
2010	CHF -354‘978.00
2011	CHF -327‘398.00
2012	CHF -300‘454.00

d) Insgesamt wurden mit dieser Tätigkeit somit Verluste von rund CHF 1‘750‘000.00 generiert. Eine wesentliche Verbesserung des Geschäftsergeb-

nisses lässt sich nicht erkennen, im Gegenteil wies der Ehemann im Jahr 2007 mit CHF 185‘721.00 den tiefsten Verlust aus, welcher bis im Jahr 2010 auf CHF 354‘978.00 anstieg, um bis ins Jahr 2012 mit CHF 300‘454.00 wieder leicht zurückzugehen. Weiter ergibt sich aus den Akten, dass der Ehemann in den fraglichen sechs Jahren keinerlei Umsätze erzielt hat und kein einziges Werk verkaufen konnte. Der Einwand der Rekurrenten, dem Ehemann sei mindestens eine Frist von zehn Jahren zu geben, bis er Gewinn zu erzielen habe, verfängt unter diesen Umständen nicht. Eine Gewinnstrebigkeit ist bei einer bereits sechs Jahre andauernden Verlustsituation in dieser Höhe nicht ersichtlich. Das Vorbringen der Rekurrenten, der Ehemann hätte sich nach dem Zuzug 2006 in die Schweiz ein neues Beziehungsnetz erarbeiten müssen, ist unbeachtlich. Der Ehemann war bereits vor seinem Zuzug als Kunstschaffender tätig. Gemäss den Angaben der Rekurrenten ist der Ehemann auch nach seinem Zuzug in die Schweiz weiter in Deutschland aktiv geblieben (vgl. Schreiben der Vertreterin der Rekurrenten an die Steuerverwaltung des Kantons Luzern vom 5. Februar 2014). Ferner kann nicht davon gesprochen werden, dass der Kunstmarkt in diesem Bereich derart lokal beschränkt ist, dass sich der Rekurrent einen vollständig neuen Kundenstamm hätte erarbeiten müssen. Weiter spricht für eine Liebhaberei, dass sich der Ehemann diese hohen Verluste nur leisten konnte, weil die Rekurrenten diese aus anderen Einnahmen decken konnten. Die Rekurrenten sind von der Tätigkeit des Ehemannes wirtschaftlich nicht abhängig, ansonsten sie sich diese Tätigkeit nicht leisten könnten und wohl angesichts der Höhe der Verluste längst aufgegeben hätten.

e) Angesichts der Höhe dieser Verluste sowie der mangelnden Verkäufe ist es daher gerechtfertigt, nach sechs verlustreichen Jahren nicht mehr von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen, sondern die Tätigkeit des Ehemannes als Hobby zu qualifizieren.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Tätigkeit des Ehemannes als Liebhaberei und nicht als eine selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Die deklarierten Verluste von CHF 300‘454.00 sind daher im Steuerjahr 2012 nicht zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1‘000.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1‘000.00.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2015.107 vom 12. November 2015 abgewiesen.