

## Verrechnung von Geschäftsverlusten

### Liebhaberei

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 40/1998 vom 25. Juni 1998

*Eine langjährige Tätigkeit als Kunstmaler, die im wesentlichen nur Verluste einbringt, stellt keine steuerpflichtige selbständige Erwerbstätigkeit dar, sondern ist als Liebhaberei zu qualifizieren. Die Aufwendungen dafür bilden Lebenshaltungskosten, die mit dem übrigen Einkommen nicht verrechenbar sind. Die Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei gilt für die laufende Veranlagung und kann mangels Feststellungsinteresse nicht mittels verbindlicher Verfügung für künftige Steuerperioden festgelegt werden.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent hat in seiner Steuererklärung pro 1995 seinen Beruf mit «Kunstmaler/Bildhauer, selbständig» angegeben und einen Verlust in der Höhe von Fr. 15'818.– geltend gemacht. Zudem deklarierte er ein Einkommen von Fr. 33'491.– aus unselbständiger Tätigkeit und eine Arbeitslosenentschädigung von Fr. 15'944.–.

2. Mit Änderungsanzeige vom 31. Januar 1997 hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten darüber orientiert, dass sie den deklarierten Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht anerkenne. Das in Basel-Stadt steuerbare und satzbestimmende Einkommen pro 1995 wurde demzufolge mit Veranlagung vom 21. Februar 1997 auf Fr. 44'300.– festgesetzt.

3. Gegen diese Veranlagungsverfügung hat der Rekurrent mit Schreiben vom 17. März 1997 Einsprache erhoben. Mit Entscheid vom 21. Juli 1997 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

4. Der Rekurs des Pflichtigen vom 19. August 1997 richtet sich gegen diesen Einspracheentscheid vom 21. Juli 1997. Darin beantragt der Rekurrent die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Die Steuerverwaltung sei anzuweisen, den in der Veranlagung nicht zugelassenen Verlust in der Höhe von Fr. 15'818.– aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit 1995 zu berücksichtigen und ihn gemäss seiner Selbstdeklaration neu zu veranlagern. Eventualiter sei festzustellen, dass im Falle einer Abweisung des Rekurses die Verkäufe von allen Bildern, die seit 1995 erstellt worden seien, für immer als private Kapitalgewinne anzusehen und dementsprechend nicht steuerbar seien, so lange jedenfalls, als private Kapitalgewinne nicht der Steuer unterlägen. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 29. September 1997 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Auf das Eventualbegehren sei nicht einzutreten. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

...

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Juli 1997 sei aufzuheben und es sei der Verlust von Fr. 15'818.– aus seiner Tätigkeit als Kunstmaler im Jahr 1995 vom Roheinkommen pro 1995 in Abzug zu bringen; eventualiter sei festzustellen, dass die Verkaufserlöse aller Bilder, die seit 1995 erstellt worden seien, für immer als private Kapitalgewinne steuerbar seien.

Die Höhe der vom Rekurrenten für seine Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen ist unbestritten. Umstritten ist einzig, ob die Tätigkeit des Rekurrenten als Kunstmaler als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und folglich sein daraus erwirtschafteter Verlust vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen ist.

2. a) Gemäss § 39 Abs. 1 StG ist jedes Einkommen aus einer Tätigkeit, sei es regelmässiges oder nicht, und fliesse es aus einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit, steuerbar. In nach kaufmännischer Art geführten Unternehmen können allerdings nach § 43 Abs. 1 lit. d StG vom gesamten Roheinkommen die im Steuerjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden. Dieser Verlustabzug wird zufolge des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei jeder selbständigen Erwerbstätigkeit gewährt.

b) Eine haupt- oder nebenberufliche selbständige Erwerbstätigkeit übt aus, wer ausserhalb eines privat- oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses eine planmässige, fortdauernde, nach aussen hin sichtbar werdende und auf die Erzielung eines Gewinnes ausgerichtete, erhebliche Tätigkeit in frei gewählter Organisation entfaltet (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 53f. N 17; StE 1995 B 23.1 Nr. 31; StE 1997 B 23.1 Nr. 37). Eines der massgeblichen Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit – und damit auch zur Abgrenzung gegenüber der Liebhaberei – stellt nach Lehre und Praxis das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit dar (vgl. StE 1995 B 23.1 Nr. 30). Ob eine Tätigkeit im Sinne einer Liebhaberei oder im Sinne einer Erwerbstätigkeit vorliegt, hängt somit auch davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird. Das Unterscheidungskriterium bildet der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit und somit ein im Inneren der steuerpflichtigen Person liegender und der Natur der Sache

nach nur schwer feststellbarer Sachverhalt. Eine zusätzliche Erschwerung liegt darin, dass Grenzfälle häufig sind, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden. Auf das massgebliche Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache kann dabei nur anhand der äusseren Umstände geschlossen werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, S. 320 f.).

c) Bei einer andauernden Verlustsituation ist daher zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlufterzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag (Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 320 f.; Basellandschaftliche Steuerpraxis Band XI, S. 58 ff.). Namentlich bei künstlerischer Tätigkeit ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Aufbau einer solchen Karriere lange dauern kann und der Erfolg ungewiss ist. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung fehlt es allerdings in objektiv erkennbarer Weise an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person realistischerweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können (vgl. u.a. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, S. 147). Auf Liebhaberei ist namentlich dann zu schliessen, wenn nach einem gewissen Andauern einer Verlustsituation angenommen werden muss, eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, hätte sich wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lassen (StE 1991 B 21.1 Nr. 4; StR 48 (1993) S. 127 ff.). Diejenige Person, welche eine bestimmte Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit ihres Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (StE 1991 B 21.1 Nr. 4; StR 48(1993), S. 127 ff.). Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalls abzustellen, entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (StE 1997 B 23.1 Nr. 37). Zu prüfen ist also im Einzelfall namentlich, ob eine künstlerische Tätigkeit zwar mit wenig Erfolg, jedoch mit Anstrengungen ausgeübt wird, die auf eine Gewinnerzielungsabsicht schliessen lassen, oder ob die künstlerische Tätigkeit primär der Selbstverwirklichung der betreffenden Person dient (Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 320 f.).

d) Der Entscheid über die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit des Rekurrenten bedarf demzufolge einer Abwägung der gesamten Umstände. Hierbei ist zu beachten, dass sich die Ausübung eines Hobbys mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit dem äusseren Erscheinungsbild nach vollständig decken kann. Ausschlaggebend für den Entscheid ist deshalb letztlich, welche Motive beim Rekurrenten im Vordergrund stehen: Gewinnerzielung oder Selbstverwirklichung als Künstler. Zu berücksichtigen ist bei dieser Überprüfung, dass gemäss dem baselstädtischen gemischten Veranlagungsverfahren sowohl die Steuerbehörden als auch die steuerpflichtige Person bei der Feststellung der für die vollständige und gerechte Be-

steuerung massgeblichen Verhältnisse mitzuwirken haben. Nach der allgemeinen Beweislastregel von Art. 8 ZGB gilt dabei, dass die Steuerveranlagungsbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden Tatsachen zu erbringen hat, während die Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, die die Steuerschuld mildern oder aufheben (Philipp Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 256; BJM 1995, S. 268 f.). Wenn vorliegend somit streitig ist, ob eine verlustbringende Tätigkeit überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, welche zum Abzug des Verlustes vom übrigen Einkommen berechtigt, ist hierfür der Rekurrent beweispflichtig.

3. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass die Tätigkeit des Rekurrenten als Kunstmalers nicht als Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren sei. Der Rekurrent betreibe die Malerei seit 1987, ohne längerfristig einen Überschuss der Einnahmen über die Aufwendungen erzielt zu haben. Die Tätigkeit des Rekurrenten trage die Merkmale einer Dauerverlust-Tätigkeit, die von ihm nur wegen seiner sonstigen Einkünfte aufrechterhalten werden könne. Nicht der wirtschaftliche Erfolg, sondern die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse und Neigungen bilde Triebfeder der kunstmalerischen Tätigkeit des Rekurrenten. Damit falle aber eine selbständige Erwerbstätigkeit und die damit verbundene Abzugsfähigkeit von Verlusten aus dieser Tätigkeit ausser Betracht.

4. Demgegenüber macht der Rekurrent im wesentlichen geltend, die Steuerverwaltung qualifiziere seine Tätigkeit lediglich aufgrund der seit 1990 eingetretenen Verluste als nicht geschäftliche Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne. Die konkreten Umstände seien dabei nicht berücksichtigt worden. Gerade bei Kunstmalern sei es allgemein bekannt, dass es gewöhnlich eine längere Durststrecke brauche, bis der angestrebte Erfolg eintrete. Er habe seit 1984 sehr regelmässig und kontinuierlich seine Werke ausgestellt und an für die Bildkunst bedeutenden Messen teilgenommen. Seine Auslandsaufenthalte habe er zielgerichtet im Hinblick auf seine künstlerische Laufbahn ausgewählt. Seine Erwerbstätigkeit, mit welcher er seinen Lebensunterhalt verdient habe, ermögliche ihm den Aufbau seiner Künstlerkarriere. Die hohen Atelier- und Lagerkosten sowie die hohen Katalogskosten seien wohl ebenfalls ein starkes Indiz dafür, dass der Rekurrent von einem späteren Rückfluss der getätigten Investitionen überzeugt sei. Solche Ausgaben würden gewöhnlich bei einem blossen Hobby nicht getätigt. Zudem könne nicht gesagt werden, dass der Rekurrent für mehrere Jahre dauernde Verluste in Kauf genommen habe, denn der Verlust aus dem Jahr 1993 ergebe sich praktisch ausschliesslich aus den zusätzlichen Abschreibungen aus dem Jahr 1992. Die Lehre als Bildhauer, die Studienaufenthalte im Ausland, die Ausstellungen sowie die Erstellung eines kostspieligen, professionellen Kataloges würden ganz klar den planmässigen Einsatz von Kapital und Arbeit zeigen. Sein ganzes Vorgehen entspreche dem normalen Aufbau einer gut geplanten Künstlerkarriere, mit der dann durchaus in absehbarer Zeit der eigene Lebensunterhalt bestritten werden könne.

5. a) Für den vorliegend relevanten Zeitraum macht der Rekurrent Fr. 15'818.– als Unkosten aus seiner Tätigkeit als Kunstmaler geltend, wobei davon Fr. 7'218.–

als Miete für das Atelier und ein Lager verwendet wurden und Fr. 5'471.– Autounkosten und -abschreibung betreffen. Die Miet- und Autokosten allein können nicht ohne weiteres als Investition im Hinblick auf eine Erwerbstätigkeit gewertet werden, da ein Atelier, ein Lager und ein Auto auch ohne weiteres zur Ausübung eines Hobbys benötigt werden können. Zu prüfen ist daher, in welchem Umfang der Rekurrent abgesehen von diesen Kosten Investitionen tätigte und gegen aussen in Erscheinung tretende Anstrengungen unternahm, um mit seiner Tätigkeit Einkünfte zu erzielen.

b) Der Rekurrent ist seit dem Jahr 1987 als freischaffender Künstler tätig. Die Steuerrekurskommission stellt aufgrund der eingereichten Zeitungsausschnitte und Ausstellungskarten nicht in Abrede, dass der Rekurrent erhebliche Anstrengungen unternommen hat, nach aussen in Erscheinung zu treten und dass sein Einsatz von Arbeit und Kapital in freibestimmter Selbstorganisation und auf eigene Rechnung erfolgt ist. All diese Umstände deuten darauf hin, dass er seine künstlerische Tätigkeit planmässig und auf Dauer hin angelegt betreibt. Einschränkend muss angefügt werden, dass die eingereichten Unterlagen zum ganz überwiegenden Teil nicht das vorliegend zur Beurteilung stehende Jahr 1995 betreffen. Aufgrund der finanziellen Entwicklung seines Kunstbetriebes stellt sich zudem die Frage, ob der Tätigkeit des Rekurrenten tatsächlich eine Gewinnabsicht zugrunde liegt und ob anhand weiterer Kriterien auf eine solche geschlossen werden kann.

c) Ein Überblick über die bisherigen Einnahmen und Ausgaben aus der künstlerischen Tätigkeit des Rekurrenten seit 1987 ergibt folgendes Bild:

Jahr	1987 Fr.	1988 Fr.	1989 Fr.	1990 Fr.	1991 Fr.
Einnahmen	4'000	4'001	9'985	*12'100	0
Ausgaben	11'191	14'508	5'152	13'720	3'482
Gewinne/Verluste	-7'131	-10'507	+4'833	-1'620	-3'482

Jahr	1992 Fr.	1993 Fr.	1994 Fr.	1995 Fr.	Total Fr.
Einnahmen	0	13'000	8'853	9'535	61'474
Ausgaben	16'022	17'860	26'199	25'354	137'645
Gewinne/Verluste	-16'022	-4'860	-17'345	-15'818	-71'952

\* Bilderverkäufe: Fr. 4'100.– / Stipendium: Fr. 8'000.–

Das bisherige Vorgehen des Rekurrenten liess sich offensichtlich nur aufgrund seiner Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufrechterhalten. Die Einnahmen aus den Bilderverkäufen sind zwar unterschiedlich hoch, jedoch zeichnet sich nicht ab, dass in den letzten Jahren, verglichen mit den Vorjahren, ein deutlicher Anstieg der Bilderverkäufe eingetreten wäre. Der Kostenaufwand hat seit dem Jahr 1992 deutlich zugenommen. Bei dieser Entwicklung sind auch die Verluste in

den Jahren 1994 und 1995 bedeutend höher ausgefallen als in den Vorjahren, abgesehen vom Jahr 1992, in welchem überhaupt keine Einnahmen verzeichnet wurden und der Jahresverlust vergleichbar hoch war.

d) Der Rekurrent führt in diesem Zusammenhang an, gerade das gute Ergebnis aus dem Jahr 1993 habe ihm gezeigt, dass er beruflich auf dem richtigen Weg sei und habe ihn zu grösseren Investitionen in den folgenden Jahren veranlasst. Er habe wirklich die Absicht, mit seiner Malertätigkeit Gewinn zu erzielen. Bei der bisherigen Kostenentwicklung stellt sich allerdings die Frage, ob die Art und Weise, wie der Rekurrent seine künstlerische Tätigkeit betreibt, überhaupt geeignet ist, je Überschüsse zu realisieren, woraus er seinen Lebensunterhalt bestreiten könnte. Es fällt auf, dass der Rekurrent ab 1992 sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deutlich gesteigert hat, was darauf hindeutet, dass er – entgegen seiner Beueuerung – selbst Zweifel daran hat, ob er in absehbarer Zeit aus seiner künstlerischen Tätigkeit Einkommen werde realisieren können. Aus dem Umstand, dass der Verlust aus dem Jahr 1993 verhältnismässig gering war und im Zeitraum 1987 bis 1995 in einem einzigen Jahr (1989) ein Gewinn erzielt worden ist, kann jedenfalls keine Gewinnstrebigkeit abgeleitet werden. Der weitere Einwand des Rekurrenten, bei Kunstmälern sei die Durststrecke länger als bei anderen künstlerischen Berufen und es seien in diesem Bereich höhere Investitionen als bei anderen Künstlern nötig, wird durch den Rekurrenten nicht weiter belegt und ist im übrigen auch nicht nachvollziehbar.

e) Aufgrund der gesamten Umstände muss davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent seine Tätigkeit als Kunstmaler nicht in erster Linie in der Absicht betreibt, einen finanziellen Gewinn daraus zu erzielen. Würde er gewinnstrebig vorgehen, hätte er seine Tätigkeit nach einem Zeitraum von neun Jahren mit der unter Ziff. 5 lit. c der Erwägungen dargelegten Kostenentwicklung bereits aufgeben müssen. Aus diesen Gründen kann die Qualifikation der Tätigkeit des Rekurrenten durch die Vorinstanz als Hobby nicht beanstandet werden.

6. a) Der Rekurrent stellt eventualiter das Begehren, es sei festzustellen, dass die Verkäufe von allen Bildern, die seit 1995 erstellt worden seien, für immer als private Kapitalgewinne anzusehen und nicht steuerbar seien. Zur Begründung führt er an, dass er für seine Künstlerkarriere alle entscheidenden Schritte unternommen habe und für eine künftige Neubeurteilung der Frage, ob ein Hobby oder eine Erwerbstätigkeit vorliege, kein Raum mehr bestehe.

b) Der Erlass einer Feststellungsverfügung ist nur zulässig, wenn ein schutzwürdiges, rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung vorhanden ist, keine öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann; darüber hinaus ist erforderlich, dass das Interesse besonders, unmittelbar und aktuell ist (vgl. VPB 1993 Nr. 19, 188; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a.M. 1996, S. 228 N. 1188).

c) Vorliegend hat der Rekurrent für den Fall, dass er in den kommenden Jahren mit der steuerlichen Beurteilung von allfälligen Erlösen aus dem Verkauf seiner Bilder nicht einverstanden sein sollte, dannzumal die Möglichkeit die entsprechenden Veranlagungsverfügungen mit den zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln anzufechten. Somit fehlt dem Rekurrenten zur Zeit ein besonderes, unmittelbares und aktuelles Interesse an einer sofortigen Feststellung bezüglich der künftigen Behandlung dieser Verkaufserlöse durch die Steuerbehörde. Auf das Eventualbegehren des Rekurrenten kann daher nicht eingetreten werden.

7. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass der vom Rekurrenten geltend gemachte Abzug von Fr. 15'818.– als Verlust aus seiner künstlerischen Tätigkeit im Jahr 1995 unter die nicht abzehbaren Lebenshaltungskosten gemäss § 43 Abs. 2 StG fallen. Der Rekurs ist demnach abzuweisen. Auf das Eventualbegehren kann mangels Vorliegens eines Feststellungsinteresses nicht eingetreten werden.

...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.