

## Entscheide

### Verrechnung von Geschäftsverlusten

#### Liebhaberei

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 26. März 1999

*Voraussetzung für die Verrechnung von Einkommensverlusten mit anderen Einkünften ist die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Demgegenüber berechtigt eine Tätigkeit im Rahmen einer blossen Liebhaberei, die nicht auf Gewinnstrebigkeit beruht und aus der häufig kein Einkommen erzielt wird, nicht zum Verlustabzug. Bei der Beantwortung der Frage, ob Erwerbstätigkeit oder blosser Liebhaberei vorliegt, sind die konkreten Verhältnisse anhand objektiver Kriterien zu beurteilen. Eine dauernde Verlustphase deutet auf Liebhaberei hin, weil eine selbständige Erwerbstätigkeit, die nach einer bestimmten Zeit nicht zum angestrebten Erfolg führt, in aller Regel aufgegeben wird. Wie viele Jahre die Verlustphase betragen muss, um auf Liebhaberei zu schliessen, lässt sich nicht aufgrund fester zeitlicher Kriterien entscheiden, sondern hängt von den Besonderheiten des Einzelfalles ab. Liebhaberei vom Verwaltungsgericht bejaht bei einer Galerie für Gegenwartskunst nach fünf Jahren kontinuierlich zunehmender Verluste.*

#### I. Sachverhalt

1. D., deutscher Staatsangehöriger, reiste im Jahr 1990 von F./D nach Basel und arbeitet seit dem 1. Oktober 1990 als kaufmännischer Angestellter in einem hiesigen Unternehmen. Gleichzeitig betreibt er hier eine eigene Galerie für Gegenwartskunst für die er ca. zwanzig Stunden pro Woche und rund Fr. 2'500.– pro Monat aufwendet. In den Folgejahren deklarierte er in seinen Steuererklärungen einerseits das aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen und andererseits die aus seiner selbständigen Nebentätigkeit als Galerist erlittenen Verluste wie folgt:

<i>Jahr</i>	<i>Verdienst</i>	<i>Verlust Galerie</i>
1990	13'548.–	3'854.–
1991	58'221.–	19'533.–
1992	64'785.–	29'241.–
1993	70'848.–	25'272.–
1994	74'666.–	27'913.–
1995	76'051.–	28'245.–
1996	76'846.–	32'290.–

Die Steuerverwaltung akzeptierte die angegebenen Verluste bis zum Jahr 1995, indem sie jeweils das deklarierte Erwerbseinkommen entsprechend ermässigte. Bei der Überprüfung der Steuererklärung für das Jahr 1996, in welcher D. einen Verlust von Fr. 32'290.– auswies und für das Jahr 1997 einen solchen von Fr. 29'500.– in Aussicht stellte, gelangte sie zur Auffassung, die Galerie werde ohne Aussicht und ohne Absicht auf Gewinnerzielung als blosser Liebhaberei betrieben. Sie rechnete deshalb den Verlust auf und veranlagte den Steuerpflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 71'600.–. Die Einsprache gegen diese Veranlagung wies die Steuerverwaltung am 1. Dezember 1997 ab. Desgleichen blieb ein Rekurs an die Steuerrekurskommission ohne Erfolg.

2. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 30. April 1998 richtet sich der vorliegende Rekurs an das Verwaltungsgericht, womit D. beantragt, seine Tätigkeit als Galerist sei auch für das Steuerjahr 1996 als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und demzufolge der erwirtschaftete Verlust vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Demgegenüber beantragt das Finanzdepartement Abweisung des Rekurses; es hat mit dem Hinweis auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid auf eine Rekursantwort verzichtet. Die Einzelheiten der Standpunkte des Rekurrenten und des Finanzdepartements ergeben sich, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erörterungen.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. Gemäss § 43 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes (StG) können in einem nach kaufmännischer Art geführten Unternehmen die im Steuerjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Das Steuergesetz nimmt damit Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen. Voraussetzung für den Verlustabzug ist eine – haupt- oder nebenberufliche – selbständige Erwerbstätigkeit, die «nach kaufmännischer Art» ausgeübt wird, d.h. auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet ist. Davon zu unterscheiden ist die Tätigkeit im Rahmen einer blossen Liebhaberei, die nicht auf Gewinnstrebigkeit beruht und aus der häufig kein Einkommen erzielt wird. Allfällige Gewinne aus der Liebhaberei unterliegen zwar der Einkommenssteuer, die sich daraus ergebenden Verluste sind aber nicht abziehbar (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, S. 53 ff.). Die Unterscheidung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit mit und blosser Liebhaberei ohne Abzugsmöglichkeit von Verlusten kann schwierig sein, da ihr zumeist subjektive Faktoren zugrundeliegen. So spricht es etwa für fehlende Gewinnstrebigkeit und damit für das Vorliegen einer Liebhaberei «wenn auf die Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens auch gar nicht erzielbar wären» (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl. 1995, S. 159). Die erwähnte Schwierigkeit bei der Abgrenzung ergibt sich daraus, dass die Gewinnstrebigkeit als innere Haltung massgebend, sie aber einem direkten Beweis kaum zugänglich, son-

dem lediglich aus äusseren Umständen abzuleiten ist. Es sind daher stets die besonderen Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu berücksichtigen. Bei einer andauernden Verlustsituation ist namentlich dann auf Liebhaberei zu schliessen, wenn anzunehmen ist, dass eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des andauernden finanziellen Misserfolgs von einer Weiterführung des verlustverursachenden Unternehmens hätte abbringen lassen. Denn wer eine bestimmte Tätigkeit als Erwerbstätigkeit ausüben will, wird sich in der Regel durch das Ausbleiben des angestrebten Erfolgs nach einer bestimmten Zeit von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die fragliche Tätigkeit aufgeben. Bei einer künstlerischen Tätigkeit schliesslich, wie sie zumindest indirekt auch im vorliegenden Fall zur Diskussion steht, ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Tätigkeit zwar mit wenig Erfolg, aber immerhin mit Anstrengungen ausgeübt wird, die auf ein Gewinnstreben schliessen lassen, oder ob sie im Ergebnis lediglich als Hobby gepflegt wird (vgl. BStPra XIV, S. 249, mit weiteren Hinweisen).

3. a) Der Rekurrent macht geltend, der Ruf Basels «als Kunststadt» habe ihn hierher geführt (Rekurs S. 2). Er habe sich zum Ziel gesetzt, die Galerie nach zehn Jahren selbsttragend zu betreiben. Die Erlöse hätten sich langsam entwickelt, zwischen 1995 und 1997 sogar stagniert, seit Anfang 1998 aber wieder angezogen, beides entsprechend der schweizerischen Wirtschaftslage. Ab Juli 1997 habe er bei der Werbung, bei den Katalogen und bei weiteren Unkosten «drastisch gespart» (Rekurs S. 3). Um der Galerie mehr Zeit widmen zu können, werde er ab Juli 1998 nur noch zu 90% und ab Januar 1999 nur noch zu 80% als unselbständig Erwerbender arbeiten.

b) Aufgrund der Argumentationsweise und des in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Eindrucks ist davon auszugehen, dass der Rekurrent gewillt und davon überzeugt ist, seine Galerie nach zehn Jahren selbsttragend bzw. gewinnbringend führen zu können. Es stellt sich indessen die Frage, ob seine subjektiven Vorstellungen auch dann allein massgebend sein sollen, wenn sie sich bei objektiver Betrachtungsweise als unrealistisch erweisen. Um einen möglichen Widerspruch zwischen subjektiver Erwartung des Betroffenen einerseits und deren objektiver Realisierbarkeit andererseits zu vermeiden, sind die in Doktrin und Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Kriterien, wie sie unter Ziff. 2 hievordargestellt sind, insofern zu präzisieren, als es für die Bejahung der Gewinnstrebigkeit nicht nur auf den inneren Willen des Pflichtigen ankommt, sondern auch darauf, ob ein vernünftig denkender und handelnder Dritter in der gleichen Situation an die zu beurteilende Tätigkeit die gleichen Erwartungen knüpfen, d.h. sie ebenfalls als gewinnorientiert bezeichnen würde. Wollte man in derartigen Fällen allein auf die (subjektive) Erklärung des Steuerpflichtigen abstellen, ohne auch die (objektive) Realisierungsmöglichkeit mitzuberücksichtigen, so müsste letztlich auf die Verwendung des Begriffs der Liebhaberei verzichtet werden. Denn eine steuerrechtliche Privilegierung eines wirtschaftlich unvernünftig Handelnden kann so wenig dem Sinn des Steuergesetzes entsprechen wie die indirekte Subventionierung einer nicht selbsttragend zu betreibenden Galerie und der von ihr geförderten jungen Künstler.

Die Steuerverwaltung hat der Galerie eine Verlustphase von fünf Jahren zugestanden, während der Rekurrent eine solche von zehn Jahren beansprucht. Hiezu ist zu bemerken, dass bei andauernden Verlusten die Unterscheidung zwischen abzugsberechtigter Erwerbstätigkeit und blosser Liebhaberei nicht aufgrund fester zeitlicher Kriterien vorzunehmen ist, da sich dies mit einer Beurteilung nach den Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles nur schwer vereinbaren liesse. Das Steuergesetz sieht in § 7a unter bestimmten Voraussetzungen für neu gegründete Unternehmen Steuererleichterungen während insgesamt zehn Jahren vor. Sodann ermöglicht § 43 Abs. 1 lit. d StG den Abzug von noch nicht verrechneten Verlusten «aus den sieben vorangegangenen Steuerjahren». Diese beiden Fristen von sieben und von zehn Jahren sind mit der Revision vom 18. Mai 1994 in das Steuergesetz aufgenommen worden und sollen gemäss Ratschlag und Entwurf des Regierungsrates vom 12. Mai 1998 auch anlässlich der nächsten Gesetzesrevision beibehalten werden. Ihre Dauer von deutlich über fünf Jahren lässt es als angezeigt erscheinen, für die Unterscheidung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei in der Regel ebenfalls nicht, jedenfalls nicht schematisch, auf eine Frist von fünf Jahren abzustellen, sondern je nach den Umständen auch eine längere Verlustphase zu akzeptieren. Dabei kann an dieser Stelle offen bleiben, ob üblicherweise einer Frist von sieben oder einer solchen von zehn Jahren der Vorzug einzuräumen wäre, da jedenfalls im Falle des Rekurrenten besondere Verhältnisse vorliegen, welche die von der Steuerverwaltung und von der Steuerrekurskommission zur Anwendung gebrachte Frist von lediglich fünf Jahren als angemessen erscheinen lassen. So ist namentlich zu berücksichtigen, dass die Galerie des Rekurrenten seit ihrer Gründung im Jahr 1990 Verluste eingefahren hat, die im Verlauf der Jahre tendenziell nicht ab-, sondern deutlich zugenommen haben. Dies steht in offensichtlichem Gegensatz zu einem Unternehmen, das nach der Gründung zwar während einiger Jahre mit Anfangsschwierigkeiten zu kämpfen, im übrigen aber realistische Aussichten auf eine spätere ausgeglichene Rechnung hat. Die Entwicklung der Galerie des Rekurrenten verläuft umgekehrt, indem die Verluste nicht degressiv abgenommen haben, sondern von Fr. 3'854.– im Jahr 1990 kontinuierlich auf Fr. 32'990.– im Jahr 1996 angestiegen sind. Angesichts derartiger, während Jahren steigender Verluste würde ein vernünftig und wirtschaftlich denkender und auf Gewinnerzielung bedachter Dritter wohl nach fünf Jahren die Aussichtslosigkeit seines Unterfangens einsehen und auf dessen Weiterführung verzichten bzw. die Galerie nur noch als Liebhaberei betreiben. Diese Auffassung der Verwaltung ist jedenfalls nicht zu beanstanden und beruht weder auf einer unrichtigen Gesetzesanwendung noch auf einer Ermessensüberschreitung.

Dass der Rekurrent Mitte Juli 1997 «die Konsequenzen gezogen und ... drastisch gespart» habe, was sich in den Rechnungen für 1998 und 1999 niederschlagen werde (Rekurs S. 3), führt zu keiner anderen Beurteilung. Zum einen hat die Steuerverwaltung mit ihrem Entscheid nicht beliebig lang zuwarten können. Dass sie nach den Zahlen der früheren Jahre, namentlich aufgrund der weiterhin ansteigenden Verluste, ihren Entscheid im Juli bzw. im September 1997 gefällt und den Verlustabzug für das Steuerjahr 1996 nicht mehr zugelassen hat, bedeutet unter den geschilderten Umständen keine Ermessensüberschreitung. Zum andern ist zu berücksichtigen,

dass das Verwaltungsgericht eine nachträgliche Verwaltungskontrolle ausübt. Es überprüft deshalb einen Entscheid üblicherweise nach der Sach- und Rechtslage, wie sie im Zeitpunkt seines Erlasses durch die Verwaltung bestanden haben. Dies bedeutet, dass die vom Rekurrenten angeblich neuerdings eingeleiteten Massnahmen, etwa seine Sparanstrengungen und die Reduktion seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit, im vorliegenden Entscheid keine Berücksichtigung finden können (vgl. statt vieler VGE vom 17. Dezember 1998 i.S. O.S. und vom 23. März 1998 i.S. N.S.). Sollte sich indessen die von ihm erhoffte Besserung tatsächlich einstellen, so verbleibt ihm die Möglichkeit, den im Steuerjahr 1996 erlittenen Verlust gestützt auf § 43 Abs. 1 lit. d StG nachträglich doch noch verrechnungsweise geltend zu machen. Der Rekurs erweist sich demnach auch unter diesem zusätzlichen Gesichtspunkt als unbegründet.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.