

- 98 **Abzüge vom Roheinkommen; Geschäftsverluste (§ 24 lit. b Ziff. 3 StG).**
- **Merkmale einer selbstständigen Erwerbstätigkeit; es ist auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen; mehrjährige Verluste in der Aufbauphase mit anschliessender Gewinnerzielung.**

22. Juni 2000 in Sachen K., RV.1999.50092/K 5370

Aus den Erwägungen

2. Streitig ist, ob die Rekurrenten die Verluste von Fr. 28'536.-- pro 1993 und von Fr. 19'788.-- pro 1994, welche aus der Tätigkeit der Firma X. resultieren, mit den übrigen Einkünften verrechnen dürfen. Die Vorinstanz hat dies verneint, weil sie die Aktivitäten der Firma X. nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei qualifiziert. Aufgrund der seit dem Jahre 1988 erzielten erheblichen Betriebsverluste (mit Ausnahme des Jahres 1996) könne nicht von einer auf Gewinnerzielung gerichteten Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gesprochen werden. Es könne auch auf lange Sicht nicht mit grösseren Gewinnen gerechnet werden. Wer eine Tätigkeit nicht vorwiegend im Hinblick auf die Einkommenserzielung, sondern aus Freude an einer Betätigung und unter Inkaufnahme dauernder Verluste ausübe, betreibe ein Hobby. Nach Auffassung der Vertreterin der Rekurrenten liegt dagegen eine selbstständige (Neben-)Erwerbstätigkeit vor. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, weil die Firma X. in einem Nischenbereich tätig sei, habe nicht von Beginn weg mit hohen Umsatz- und Gewinnzahlen gerechnet werden können. Es seien zuerst grössere Investitionen in Produktion und Werbung und eine Mindestanzahl von CD-Produktionen nötig gewesen bis der Markt von der Existenz des neuen Schweizer Labels X. Kenntnis genommen und darauf reagiert habe. Ab dem Geschäftsjahr 1996 habe ein Gewinn erzielt werden können.

3. In Rechtsprechung und Praxis wird die selbstständige Erwerbstätigkeit als planmässiges, nachhaltiges und im Wirtschaftsver-

kehr wahrnehmbares Handeln zur Erzielung eines wirtschaftlichen Erfolges umschrieben. Sie ist durch folgende drei Merkmale gekennzeichnet, die kumulativ gegeben sein müssen (VGE vom 11. Dezember 1992 in Sachen KStA/Erbengemeinschaft M.):

- Das Zusammenwirken von Kapital und Arbeit in Erwerbsabsicht,
- die zeitlich ungebundene Selbstorganisation,
- die anhaltend nach aussen in Erscheinung tretende, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistung an Dritte gerichtete Tätigkeit.

4. a) Die Rekurrenten haben im Jahre 1987 die ersten beiden Langspielplatten produziert. Im Jahre 1988 folgte die erste CD. In den darauffolgenden Jahren kamen weitere Produktionen dazu. Die Rekurrenten verfügen zwischenzeitlich über 17 veröffentlichte Produktionen, 4 Aufnahmen sind in Bearbeitung und weitere 4 sind zur Veröffentlichung bereit (Stand Mai 1999). Als dem Rekurrenten Ende 1991 unerwartet seine langjährige Arbeitsstelle bei der Firma S. AG in Sch. gekündigt wurde, gründete er (früher als geplant) die CD-Produktionsfirma X. Im Herbst 1994 übernahmen die Rekurrenten für die Schweiz die Generalvertretung von A. (Florida). Diese Firma hat von 1993 bis Ende 1998 fast 200 Neuerscheinungen auf den Markt gebracht. Im Jahr 1995 konnten die Rekurrenten Verträge mit Vertrieben für Frankreich und Deutschland abschliessen. Sie liessen die durch sie vertriebenen Labels im Tobek-Katalog eintragen (daraus ist ersichtlich, welche Labels in der Schweiz durch welche Organisation vertrieben werden). Im Januar 1997 erfolgte der Handelsregistereintrag der Firma X. Im Weiteren bauten die Rekurrenten einen Direct-Mail-Service auf, druckten für jede Neuerscheinung eine dreisprachige Broschüre und bearbeiteten die grossen CD-Läden in den grösseren Schweizerstädten. Ausserdem organisierten die Rekurrenten regelmässig mit Künstlern in der alten Kirche in B. Konzerte, um dort die eigenen Produkte verkaufen zu können. Die eigenen CD's wurden auch an Jazz-Festivals und anderen einschlägi-

gen Anlässen verkauft (vgl. Bericht des Rekurrenten vom 26. Mai 1999 über die Aktivitäten der Firma X.).

b) Es ist also offenkundig und wird zu Recht nicht bestritten, dass die Tätigkeiten der Firma X. planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar erfolgt sind. Auch der Einsatz von Arbeit und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation kann nicht in Abrede gestellt werden (vgl. Vernehmlassung des Rechtsdienstes des KStA vom 9. August 1999). Die Rekurrenten sind in aktiver Weise darum bemüht, sich auf dem Jazz-Markt zu etablieren. Die Vorinstanz und der Rechtsdienst des KStA sind jedoch der Auffassung, die Tätigkeiten der Firma X. seien auch nach einer Gründungsphase, bei welcher erfahrungsgemäss mit Verlusten zu rechnen sei, nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet. Die X. werde auch in Zukunft kaum grössere Gewinne hervorbringen. Demzufolge liege keine selbstständige Erwerbstätigkeit, sondern Liebhaberei vor.

5. a) Eines der massgeblichen Kriterien für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit - und damit auch zur Abgrenzung gegenüber der Liebhaberei - stellt das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit dar. 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 Innern 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.

b) Bei einer andauernden Verlustsituation ist daher zu prüfen, ob tatsächlich eine selbstständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichti-

gen ist dabei allerdings, dass allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlusterzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag (BVR 1999 S. 65). 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 realistisch und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können. 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. 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. Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (baselstädtische Steuerpraxis, Band XIV, S. 249, mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung).

c) Die Rekurrenten haben für die Jahre 1987 bis und mit 1995 jeweils einen Verlust ausgewiesen. In den Jahren 1996 bis 1998 haben sie ein positives Geschäftsergebnis erzielt (1996: Gewinn Fr. 1'262.68, 1997: Gewinn Fr. 6'908.25, 1998: Gewinn Fr. 8'274.02). Damit steht fest, dass mit den Aktivitäten der Firma X. Geld verdient werden kann, was vom Rekurrenten angesichts der verlorenen Stelle wohl auch angestrebt wird. Die Entwicklung der Geschäftsergebnisse deutet darauf hin, dass auch in den folgenden Jahren mit positiven Geschäftsergebnissen gerechnet werden kann. Es handelt sich also

bei der Firma X. nicht um einen "Dauerverlustbetrieb". Die Verlustjahre stellen die für den Aufbau einer selbstständigen Erwerbstätigkeit typische "Durststrecke" dar, ohne dass deswegen eine fehlende Gewinnstrebigkeit angenommen und damit eine Erwerbstätigkeit verneint werden dürfte (StR 1999 S. 310). Dies gilt vorallem in Fällen wie dem vorliegenden, wo nicht einfach ein gekauftes Produkt weiterverkauft wird, sondern zuerst erhebliche Vorleistungen erbracht werden müssen (vgl. zum Ganzen StE 1999 B 23.1 Nr. 42 betreffend Tonträgerproduktion).

d) In Anbetracht der dargelegten Umstände kann der Auffassung der Vorinstanz, die Tätigkeit der Firma X. stelle (entgegen der früheren Beurteilung) eine Liebhaberei dar, nicht zugestimmt werden. Es handelt sich nach Auffassung des StRG vielmehr um eine selbstständige Erwerbstätigkeit, was zur Folge hat, dass die in den Jahren 1993 und 1994 erzielten Verluste grundsätzlich mit den übrigen Einkommen der Rekurrenten verrechnet werden können.

- 99 Abzüge vom Roheinkommen; Geschäftsverluste (§ 24 lit. b Ziff. 3 StG).**
- **Das Abbrechen einer Tätigkeit, bevor daraus Erträge fließen, schliesst die Qualifikation als selbstständige Erwerbstätigkeit nicht aus.**

17. August 2000 in Sachen B., RV.1998.50040/K 5258

Aus den Erwägungen

2. Streitig ist, ob ein Verlust von Fr. 34'175.-- aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in der Zeit vom 1. Januar - 9. Oktober 1994 mit den übrigen Einkünften verrechnet werden kann. Die Vorinstanz hat dies verneint, im Wesentlichen mit der Begründung, eine vollständige Ueberprüfung der angefallenen Unkosten sei aufgrund der abgegebenen Aufzeichnungen nicht möglich