

Selbstständiger Erwerb

Anerkennung von Geschäftsverlusten

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft (KGVVE vom 4. April 2007)

Bei einer andauernden Verlustsituation ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder nicht. Wenn mit dem Betrieb von Selbstbedienungssolarien rund zehn Jahre lang Verluste erwirtschaftet wurden, so kann im konkreten Fall angenommen werden, dass das Unternehmen in seiner gegenwärtigen Form gar nicht gewinnbringend betrieben werden kann, zumal der ursprüngliche Betrieb in der Zwischenzeit sogar noch reduziert worden ist. Aus diesem Grund kann nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden, weshalb die dabei erzielten Verluste steuerlich nicht verrechnet werden können.

Eine dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesgericht abgewiesen.

Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung Staatssteuer vom 30. Juni 2005 wurden die in Z wohnhaften Ehegatten AX und BX durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Staatssteuer (Steuerverwaltung) definitiv eingeschätzt. Dabei wurde der von den Pflichtigen deklarierte Geschäftsverlust in der Höhe von Fr. 42'987.– nicht zum Abzug zugelassen. Sie stützte sich dabei auf einen internen Revisionsbericht Nr. 2003-171 vom 10. November 2003, wonach ab dem Jahre 2004 keine aus der selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit herrührenden Verluste mehr steuerlich akzeptiert würden. Am 6. Juli 2005 reichten die Pflichtigen bei der Steuerverwaltung Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung ein und beantragten deren Aufhebung. Zur Begründung wurde geltend gemacht, dass der im Nebenerwerb ausgeübte Betrieb von Selbstbräunungssolarien für das Steuerjahr 2004 als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei. In Zukunft sollten keine Verluste mehr resultieren, da man zwischenzeitlich statt ursprünglich drei, nur noch zwei Solarien betreibe und der Betrieb künftig rentabel sein sollte. Mit Entscheid vom 5. April 2006 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Dabei wurde ausgeführt, der Betrieb der Selbstbräunungssolarien sei mit Ausnahme des Geschäftsjahres 1999 defizitär gewesen. Auch der Abschluss 2005 weise wiederum einen Verlust in der Höhe von Fr. 43'999.– aus. Es stehe fest, dass die Solarien ohne Aussicht und Absicht auf Gewinnerzielung betrieben würden. Falls eine Tätigkeit auf Dauer keinen Gewinn abwerfe, sei dies ein deutliches Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit. Es komme hinzu, dass die Pflichtigen ihre Verluste mit Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit amortisieren würden. Der Geschäftsverlust falle deshalb unter die gemäss Steuergesetzgebung nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten.

B. Am 21. April 2006 reichten die Pflichtigen beim Steuergericht Basel-Landschaft Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung ein. Sie hielten dabei im Wesentlichen an der bereits einspracheweise vorgebrachten Begründung fest. Weiter erfolgte der Hinweis, wonach es aufgrund langfristiger Mietverpflichtungen nicht möglich sei, den Betrieb von unrentablen Selbstbräunungssolarien sofort aufzugeben. Mit Entscheid vom 11. August 2006 wies das Steuergericht den Rekurs ab. Dabei wurde ausgeführt, dass abgesehen von einer Ausnahme im Jahre 1999 seit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit 1997 stets Verluste entstanden seien. Auch könne dem Argument nicht gefolgt werden, dass inskünftig mit positiven Jahresabschlüssen zu rechnen sei, da mittlerweile der Betrieb unrentabler Bräunungsstudios eingestellt worden sei.

C. Mit Eingabe vom 4. November 2006 reichten die Ehegatten X beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde gegen den Rekursentscheid des Steuergerichts vom 11. August 2006 ein. Dabei hielten sie im Wesentlichen an den bereits vorinstanzlich gestellten Rechtsbegehren und den entsprechenden Begründungen fest. Weiter erfolgte der Hinweis, dass der Entscheid, wonach ab dem Geschäftsjahr 2004 keine Verluste aus dem Betrieb von Bräunungssolarien zugelassen werde, am 10. November 2003 eröffnet worden sei. Es sei aber unter keinen Umständen möglich gewesen, bis zum Beginn des Steuerjahres und somit innert weniger Wochen, die nicht rentablen Solarien zu veräussern.

Erwägungen:

1. Gegen einen Entscheid des Steuergerichts kann die steuerpflichtige Person gemäss § 131 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 innerhalb von 30 Tagen Beschwerde beim Kantonsgericht erheben. Es handelt sich dabei um eine verwaltungsgerichtliche Beschwerde, wie sie in den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 generell geregelt ist. Nach diesen allgemeinen Bestimmungen ist das Kantonsgericht zur Beurteilung von Entscheiden anderer Gerichte insoweit zuständig, als die kantonale Gesetzgebung und die Verfassung dessen Zuständigkeit als Verwaltungsgericht vorsehen bzw. ihm die Zuständigkeit nicht entzogen ist (vgl. § 43 Abs. 1 und 2 VPO). Zur Beschwerde befugt ist nach § 131 Abs. 2 lit. a StG die steuerpflichtige Person. Da die Beschwerde im vorliegenden Fall auch die übrigen formellen Voraussetzung erfüllt, ist darauf einzutreten.

2. Gemäss § 45 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Unangemessenheit des Entscheides kann demgegenüber gemäss § 45 lit. c VPO – von wenigen, hier nicht weiter interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – weder gerügt noch überprüft werden.

3. Vorliegend strittig und zu prüfen ist, ob das Steuergericht den von den Pflichten für das Steuerjahr 2004 deklarierten Geschäftsverlust in der Höhe von Fr. 42'987.– zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat.

3.1 Gemäss § 29 Abs. 1 lit. b StG können bei selbstständiger Erwerbstätigkeit unter anderem die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgend wird der Verlustvortrag bei jeder selbstständigen Tätigkeit gewährt. Die wesentliche Voraussetzung für die Zulässigkeit des Verlustabzuges ist somit der Nachweis einer haupt- oder nebenberuflich ausgeübten selbstständigen Erwerbstätigkeit.

3.2 Der Steuergesetzgebung lässt sich keine Definition entnehmen, wann und unter welchen Voraussetzungen eine derartige selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Der Terminus der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist ein steuerrechtlicher Begriff, der in der Praxis aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht klar definiert ist. Nach der Rechtsprechung fällt unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit allgemein jede Tätigkeit, 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. An dieser Absicht fehlt es regelmässig dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird. Für eine solche Qualifizierung reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlussterzielung alleine noch nicht aus. Bringt aber eine Tätigkeit auf Dauer nichts ein, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolges regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehlt. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b, Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2). Ob eine Tätigkeit ausschliesslich oder doch überwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens gerichtet ist, mithin die Unterscheidung, ob eine Liebhaberei oder eben eine Erwerbstätigkeit vorliegt, fällt oftmals schwer. Die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung ergeben sich insbesondere daraus, dass ihr zumeist subjektive Faktoren zugrunde liegen.

3.3 Bei einer andauernden Verlustsituation ist daher zu prüfen, ob tatsächlich eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinne einer Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Wie bereits ausgeführt, genügt für die Annahme einer Liebhaberei die Tatsache einer mehrjährigen Verlussterzielung alleine noch nicht aus. Denn es ist durchaus möglich, dass eine Tätigkeit, die ansonsten alle Merkmale einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erfüllt, unter Umständen erst nach Ablauf einer bestimmten Zeit zu Einkünften führt. Je nach der Art der ausgeübten Tätigkeit können unterschiedlich lange Perioden mit Anfangsverlusten eintreten.

Grundsätzlich darf von einer Investitionszeit von fünf bis zehn Jahren ausgegangen werden. Nach Ablauf dieser Zeit darf die Unternehmung grundsätzlich keine Verluste mehr erzielen. Ist dies dennoch der Fall, spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 31. Mai 2005 in: StE 2006 B 23.1 Nr. 61). Werden auf Dauer keine Überschüsse erwirtschaftet und können nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person auch keine solchen realisiert werden, fehlt es in objektiv erkennbarer Weise an der für die Bejahung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erforderlichen Gewinnstrebigkeit (*Blumenstein/Locher*, System des Schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 178).

4.1. Vorliegend haben die Beschwerdeführer im Jahre 1995 ihre Tätigkeit mit dem Betrieb von Selbstbräunungsstudios aufgenommen. Bis ins Jahr 2005 haben sie – ausser im Geschäftsjahr 1999 – Verluste von insgesamt rund Fr. 370'000.– erwirtschaftet, welche von der Steuerverwaltung stets akzeptiert wurden. Erst im Steuerjahr 2004, mithin zehn Jahre nach der Aufnahme der Geschäftstätigkeit, verweigerte die Steuerverwaltung die Abzugsfähigkeit des Verlustes. Dieses Vorgehen kann in keiner Weise bemängelt werden. So ist zunächst festzustellen, dass es sich beim Betrieb von Selbstbräunungsstudios nicht um eine besonders komplexe Geschäftstätigkeit handelt. Entsprechend muss auch nicht mit einer langen Investitionszeit und entsprechenden Verlusten gerechnet werden. So darf bei einer derartigen Geschäftstätigkeit ohne weiteres erwartet werden, dass nach spätestens fünf Jahren Klarheit über die Frage besteht, ob Überschüsse erwirtschaftet werden können oder nicht. Vorliegend hat die Steuerverwaltung die Abzugsfähigkeit der Verluste jedoch erst nach zehn Jahren abgelehnt, was unter den gegebenen Umständen als sehr grosszügig zu bezeichnen ist. Laut den Verfahrensakten wurde für das Geschäftsjahr 2005 wiederum ein Verlust erwirtschaftet, obschon zwischenzeitlich zwei der bisher vier betriebenen Selbstbräunungsstudios veräussert wurden. Diese Entwicklung legt die Vermutung nahe, dass die Selbstbräunungsstudios – wenigstens in der gegenwärtigen Form – gar nicht gewinnbringend betrieben werden können. Führen die Beschwerdeführer die Geschäftstätigkeit dennoch fort, kann daraus jedenfalls nicht die Absicht der Gewinnerzielung abgeleitet werden. Vielmehr dürften dabei andere Motive eine Rolle spielen. Ob die Beschwerdeführer die Geschäftstätigkeit aus blosser Liebhaberei oder aus irgendwelchen anderen und nicht ökonomischen Gründen weiterführen, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. Wesentlich ist vielmehr, dass unter den gegebenen Umständen kein Gewinnstreben erkennbar ist, womit eine wesentliche Voraussetzung zur Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinne nicht gegeben ist.

4.2 Die Beschwerdeführer machen sinngemäss weiter geltend, es sei aufgrund der langfristig abgeschlossenen Mietverträge nicht möglich, innert weniger Wochen den Betrieb der Solarien ohne schwerwiegende finanzielle Konsequenzen aufzugeben. Auch deshalb müsse der Verlustabzug weiterhin berücksichtigt werden können. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Mietvertrag für das Studio in Z Ende Februar 2003 um fünf Jahre verlängert und jener für das Studio in Y erst im September 2005 übernommen wurde. Die Steuerpflichtigen haben sich somit in einem Zeitpunkt für

hohe und langfristige Mietzinsaufwendungen verpflichtet, in welchem sie schon seit Jahren erhebliche Verluste erwirtschaftet haben. Auch dieses Handeln lässt nicht auf eine Gewinnstrebigkeit schliessen. Aufgrund der lange andauernden Verluste hätten die Beschwerdeführer im Gegenteil schon viel früher die Aufgabe der Geschäftstätigkeit oder die Miete günstigerer Geschäftsräume in Erwägung ziehen müssen.

4.3 Unter Würdigung sämtlicher Umstände ist es somit nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung mit ihrer Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2004 vom 30. Juni 2005 die deklarierten Verluste nicht mehr zum Abzug zugelassen hat. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.