



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.178
2 DB.2010.131

Entscheid

13. Dezember 2010

Mitwirkend:

Präsident Richard Oesch und Sekretär Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A, geboren ... (nachfolgend der Pflichtige), ist Spezialarzt FMH und betreibt seit Jahrzehnten auf selbstständiger Grundlage eine Arztpraxis in zwei eigenen Eigentumswohnungen in C. In der Steuererklärung 2006 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.- (bzw. Fr. ./ 40'500.- [Staats- und Gemeindesteuern] und Fr. ./ 39'400.- [direkte Bundessteuer]). Als Reingewinn aus seinem selbstständigen Erwerb gab er einen Reinverlust von Fr. 102'273.- an. Die Patienteneinnahmen beliefen sich dabei auf Fr. 66'565.91; dem gegenüber stand u.a. ein Personalaufwand von Fr. 92'789.70, der Löhne und Gehälter von Fr. 58'101.60, Unfallversicherungsprämien von Fr. 6'244.70, Prämien für Krankentaggeldversicherung von Fr. 4'552.- sowie Beiträge an die BVG-Personalvorsorge von Fr. 14'716.75 und an die AHV/IV von Fr. 9'174.65 umfasste. Nach getroffener Untersuchung schätzte die Steuerkommissärin den Pflichtigen am 23. März 2009 für 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'300.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'387'000.- (satzbestimmend Fr. 1'535'000.-) ein. Dabei hat sie namentlich den Mietertrag aus den Praxisräumen (netto Fr. 24'400.-) von den deklarierten steuerbaren Liegenschaftserträgen ausgenommen, weil nach Angaben des Pflichtigen in der Praxisabrechnung kein entsprechender Aufwand verbucht worden war. Sodann hat sie den Lohn für die Praxisassistentin von Fr. 67'200.- sowie die entsprechenden Sozialleistungen von Fr. 8'098.- aufgerechnet. Sodann erhöhte sie den Privatanteil an den Autokosten um Fr. 10'000.-. Entsprechende Korrekturen erfolgten ebenso bei der direkten Bundessteuer, sodass sich dort für 2006 ein steuerbares Einkommen von Fr. 21'400.- ergab. Die formelle Eröffnung dieser Veranlagung erfolgte mit Steuerrechnung vom 17. April 2009.

B. Mit Eingaben vom 22. April und 14. Mai 2009 erhob der Pflichtige dagegen Einsprache und verlangte die Annullierung der genannten Aufrechnungen.

Mit separaten Entscheiden vom 17. Mai 2010 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Dabei erhöhte es das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer auf Fr. 23'000.- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 24'200.-. Grund für diese Verböserungen war eine Korrektur hinsichtlich der als geschäftlich anerkannten Autospesen. Ermessensweise reduzierte die Steuerkommissärin dabei

den massgeblichen Betrag um weitere Fr. 2'792.- auf total Fr. 4'000.- (statt beansprucht Fr. 16'792.-).

C. 1. Mit Eingaben vom 17. Juni 2010 erhob der Pflichtige hiergegen Rekurs und Beschwerde mit den Anträgen, das steuerbare Einkommen je auf Fr. 0.- festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. Juli 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel.

2. Mit Verfügung vom 1. Oktober 2010 eröffnete der Präsident der Steuerrekurskommission II dem Pflichtigen, es werde in Aussicht genommen, das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuerperiode 2006 auf Fr. 61'700.- und für die entsprechende Bundessteuerperiode auf Fr. 62'800.- anzuheben.

Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Vernehmlassung. Hingegen äusserte sich der Pflichtige am 6. Dezember 2010 dazu. Dabei schloss er auf "vollumfänglichen" Verzicht auf eine reformatio in peius und beharrte auf einer Gutheissung von Rekurs und Beschwerde. Zur Abwendung der angedrohten Höhereinschätzung legte er eine Aufstellung der tatsächlichen bzw. budgetierten Erträge und Aufwendungen sowie der Reingewinne in den Jahren 2000 bis 2015 ins Recht.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige betreibt in C auf selbstständiger Grundlage eine Arztpraxis, mit welcher er 2006 nach eigener Darstellung einen Reinverlust von Fr. 102'273.- erlitten hat. Streitig sind die betreffenden Aufwandpostionen von Fr. 67'200.- für den Lohn an die Praxisassistentin und entsprechende Sozialversicherungskosten von Fr. 8'098.-, welche das Steueramt nicht anerkannt hat. Zudem hat das Amt vom Pflichtigen als Geschäftsaufwand beanspruchte Autokosten von Fr. 12'792.- nicht als geschäftsmäs-

sig begründet anerkannt. Die Rechtmässigkeit all dieser Aufrechnungen wird vom Pflichtigen bestritten.

b) Somit geht es im vorliegenden Streit an sich lediglich, aber immerhin um Geschäftsaufwand. Indes stellt sich die Frage, ob die betroffenen Positionen, wie vom Pflichtigen in quantitativer Hinsicht verfochten, zum Abzug zuzulassen sind, nur dann, wenn sie grundsätzlich abzugsfähig sind. Voraussetzung dafür ist, dass der Pflichtige, wie behauptet, steuerlich überhaupt als selbstständig erwerbend gelten kann. Demnach ist vorab diese Rechtsfrage zu klären.

2. Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden von diesen Einkünften gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

a) Unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit fällt 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 (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 27. August 2010, 2C_307/2010, www.bger.ch; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025). Dazu zählen auch entsprechende Tätigkeiten eines freiberuflichen Steuerpflichtigen, so z.B. eines frei praktizierenden Arztes. Eine solche Aktivität kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbstständige Tätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b). Planmässigkeit ist zu bejahen, wenn die steuerpflichtige Person nicht nur eine zufällig sich ihr bietende Gelegenheit wahrnimmt, sondern gezielt Einkommen zu generieren sucht. Wer lediglich sporadisch und ohne Plan aufgrund eines Auftrags, eines (anderen) mehrheitlich nach Auftragsrecht geregelten Vertragsverhältnisses, eines Werk-, Verlags- oder Agenturvertrags tätig wird, erfüllt die Bedingungen der selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht, auch wenn

damit Gewinn angestrebt wird. Dabei handelt es sich um steuerbare Erwerbseinkünfte aus gelegentlicher nebenberuflicher Beschäftigung auf nichtarbeitsvertraglicher Grundlage, welche gestützt auf Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG steuerbar sind (vgl. dazu auch RB 1981 Nr. 46).

b) Bei der Beurteilung, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (BGr, 27. August 2010, 2C_307/2010, auch zum Folgenden). Als subjektives Kriterium kann diese Absicht nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden; ihre blosser Deklaration genügt nicht. Eine fehlende Gewinnstrebigkeit kann sich auf der einen Seite aus der Natur der betreffenden Tätigkeit ergeben, weil diese als Grundlage für eine Erwerbstätigkeit, also als Erwerbsquelle, als ungeeignet erscheint; auf der anderen Seite lässt sich auf Grund der Art des Vorgehens darauf schliessen, indem diesem die kommerzielle Natur fehlt (BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004 E. 1.3, www.bger.ch; StE 2006 B 23.1 Nr. 60 E. 3.2; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N 22; Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2004, S. 7). Sie ist namentlich dann nicht gegeben, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird (BGr, 19. September 2007, 2A.126/2007, E. 2.3, 19. Mai 2008, 2C_708/2007, E. 3.1, www.bger.ch, mit Hinweisen).

Für die Qualifizierung einer Tätigkeit als Liebhaberei oder – allgemein gefasst – als nicht (oder nicht mehr) auf Erwerb ausgerichtet reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlustperiode noch nicht aus. Zeitigt eine Tätigkeit indes auf Dauer keinen Gewinn, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt, jedenfalls ab einem bestimmten Zeitpunkt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit während einer längeren Zeitspanne auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehlt bzw. – besser – nicht mehr gegeben ist. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt resp. ausüben will, 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 (StE 2006 B 23.1 Nr. 59 E. 3.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine mehrjährige Verlustzielung muss mithin nicht zwingend auf eine nicht gewinnstrebige Tätigkeit schliessen lassen. Eine solche ist erst anzunehmen, wenn der andauernde finanzielle Misserfolg eine steuerpflichtige Person, wäre es ihr wirklich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen, von der

Weiterführung des Betriebs abgebracht hätte. Dabei liefern unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte. Je nach Art der Tätigkeit und der Gegebenheiten am Markt können unterschiedlich lange Perioden mit Anfangsverlusten anfallen, ohne dass auf fehlende Erwerbsabsicht zu schliessen ist (StE 2006 B 23.1 Nr. 60 E. 3.2). Von entscheidender Bedeutung ist dabei die Art der Tätigkeit. Baut z.B. jemand eine Orangen- oder Olivenbaumpflanzung auf, so dauert es naturgemäss recht lang, bis sich erste Erträge einstellen; entsprechend stellen sich keine oder höchstens geringe Erträge ein. Eine strikte im vorliegenden Zusammenhang schädliche zeitliche Vorgabe besteht somit nicht. In der Praxis wird zuweilen eine Verlustperiode von fünf bis zehn Jahren als gewichtiges Indiz für fehlende Gewinnstrebigkeit gewürdigt. Indes hat es das Verwaltungsgericht abgelehnt, eine solche Regel zu schützen. Vielmehr könne darin höchstens eine Faustregel erblickt werden (ZStP 2000 Nr. 21). Eine gewisse, vorübergehende Zeitspanne von Verlusten ändert an der Gewinnstrebigkeit nichts, falls die Perspektiven insofern positiv sind, als mit der wirtschaftlichen Verbesserung der Situation und der Rückkehr in die Gewinnzone innerhalb "vernünftiger Frist" ernsthaft zu rechnen ist (BGr, 27. August 2010, 2C_307/2010, auch zum Folgenden). Eine andauernd defizitäre Tätigkeit bildet namentlich dann ein starkes Indiz für fehlenden auf Erwerb ausgerichteten Willen, wenn die betreffende Tätigkeit gewöhnlich gewinnbringend betrieben wird. Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitig beträchtliche Einkünfte zur Verfügung, die sie in die Lage versetzen, ihren Lebensunterhalt auf diese Weise zu bestreiten und allfällige Defizite aus ihrer Tätigkeit dergestalt abzudecken, weshalb sie eine selbstständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen, stellt dieser Umstand ebenfalls ein (gewichtiges) Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2.A., 2009, Art. 18 N 49 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., 2006, § 18 N 8 ff. StG). Ebenso muss es sich verhalten, wenn Vermögen vorhanden ist, welches zu solchem Zweck verzehrt werden kann.

c) Nach Art. 123 ff. DBG bzw. § 132 ff. StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und gerechte Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei haben sie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld

mindern oder aufheben (statt vieler: RB 1994 Nr. 33). Steuerpflichtige haben insbesondere spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekurs-/Beschwerdefrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anzubieten. Fehlt es an einer genügenden Substanziierung, hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen. Daraus folgt, dass derjenige, welcher steuerlich einen Verlust aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit einkommensschmälernd geltend macht, vorab den Nachweis zu leisten hat, dass er eine solche Tätigkeit ausübt. Gelingt ihm dies, hat er sodann dessen Ausmass nachzuweisen.

3. Der Pflichtige ist Internist und betreibt nach eigener Angabe in der C eine Arztpraxis. Um diese Tätigkeit ausüben zu können, so der Pflichtige, benötige er eine Praxisassistentin. Die Notwendigkeit einer solchen Mitarbeiterin sei allgemein bekannt. Im Übrigen habe er seit Jahrzehnten jeweils mindestens eine Assistentin beschäftigt. Gegen aussen trete er auch insofern in Erscheinung, als er im Ärzteverzeichnis aufgeführt sei, so bei Google unter "www.doktor.ch" und www.doktorfmh.ch". Er behandle Patienten in seiner Praxis, in Heimen und in Spitälern sowie anlässlich von Hausbesuchen.

a) Entscheidend ist indes steuerlich unter den vorliegenden Umständen nicht die Art der Tätigkeit des Pflichtigen. Wesentlich ist die wirtschaftliche Situation. Ein Blick auf den finanziellen Erfolg seiner Praxis zeigt folgendes Bild:

Jahr	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Umsatz *	188162	118791	148137	153590	125964	141134	71600	66600	69600
Bruttogewinn	155612	95125	125605	134347	107553	126899	61576	57984	59558
Reingewinn/ -verlust	7007	-28665	-8985	-17682	-60732	-17479	-78830	-102267	-75246

* darin enthalten Aktivzinsen zwischen Fr. 8.- und 95.-

Diese Zahlen machen deutlich, dass der Pflichtige seine ärztliche Tätigkeit jedenfalls ab 2006 in steuerlichem Licht nicht mehr im Sinn einer Erwerbstätigkeit ausübt(e). Denn angesichts der in den sechs Vorjahren (2000 - 2005) ununterbrochen erlittenen Reinverluste, welche kumuliert über Fr. 210'000.- erreicht haben, kann nicht mehr ernsthaft angenommen werden, seine berufliche Aktivität sei auf Gewinnerzielung ausgerichtet gewesen. Diese dauernden Verluste hätten einen Steuerpflichtigen unter rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten veranlassen müssen, seine Tätigkeit einzustellen. Dies umso mehr, als die Zukunftsaussichten anscheinend schlecht waren; zukunftsgerichtet bestanden offenbar keine rosigen Perspektiven. Rückwirkend mögen auch die Zahlen der Jahre 2006 und 2007 dafür sprechen, auch wenn es letztlich nicht auf den tatsächlichen Erfolg oder Misserfolg ankommt, sondern auf die damaligen Aussichten. Bei alledem ist nicht nur zu bedenken, dass eine Arztpraxis üblicherweise ohne Probleme mit Gewinn betrieben wird und werden kann. Allein schon deshalb ist die Zeitspanne, während welcher ein verlustreicher Betrieb in diesem Bereich steuerlich (noch) anerkannt wird, verhältnismässig kurz und liegt unter dem Durchschnitt. Sodann ist der Umstand beachtlich, dass der Pflichtige mit Jahrgang 1938 seine Praxis früher finanziell erfolgreich betrieb. Möglicherweise altersbedingt hat er seinen ärztlichen Einsatz reduziert; denn die geringen und (jedenfalls bis und mit 2007) tendenziell abnehmenden Honorareinnahmen lassen sich wohl nur so erklären. Dies umso mehr, als er keine krankheits-, unfallbedingten oder andere Gründe für den Rückgang verantwortlich macht. Die Umsätze bewegten sich ab 2005 bloss noch um Fr. 70'000.- (ab 2008 sollen sie allerdings wieder auf rund Fr. 120'000.- angestiegen sein, was einen vollzeitlichen beruflichen Einsatz offenkundig ausschliesst. Aus wirtschaftlicher Sicht hätte es sich aufgedrängt, den Aufwand entsprechend massiv zu kürzen, um weiterhin – wenn auch reduziert – einen Erfolg auszuweisen. Das aber ist nicht geschehen, jedenfalls nicht bis und mit 2008. Ist zu Beginn der freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit ein Reinverlust – namentlich in Anbetracht der hohen Anfangsinvestitionen sowie des verzögerten Honorareingangs – als Ausnahme nachvollziehbar und noch verständlich, so kann nach einer langen Periode erfolgreichen Wirkens davon keine Rede sein, wenn sich die Reinverluste – wie hier – während Jahren ununterbrochen wiederholen. Aus welchen andern als wirtschaftlichen Gründen der Pflichtige seine Praxis trotz allem 2006 weiterbetrieb, sei es aus Passion oder seien es edle Gründe wie Altruismus, ist steuerlich nicht massgeblich.

An dieser fiskalischen Beurteilung vermöchte eine Korrektur der im vorinstanzlichen Verfahren streitigen Positionen nichts zu ändern. Entgegen der steueramtlichen Feststellung lässt sich kaum ernsthaft bestreiten, dass ein Arzt für den Betrieb seiner Praxis auf eine Unterstützung durch eine Assistentin angewiesen ist und diese Anrecht auf eine angemessene Entschädigung beanspruchen kann, ungeachtet dessen, wie er zu ihr steht, jedenfalls solange es sich um eine Drittperson handelt; wie es sich damit verhält, wenn seine Ehefrau in dieser Funktion agiert, braucht hier nicht geklärt zu werden; denn der Pflichtige hat seine Praxisassistentin D erst 2008 geheiratet. Ob der dieser entrichtete Lohn marktgerecht und – in der Folge – die entsprechenden Sozialabgaben angemessen waren, mag offenbleiben. Denn selbst wenn mit der Steuerkommissärin unrealistischerweise davon ausgegangen würde, die gesamte für Frau D erbrachte Leistung von (Fr. 67'200.- + Fr. 8'090.- =) Fr. 75'290.- sei nicht geschäftsmässig begründet, und wenn die als privat aufgerechneten Autospesen vollumfänglich zum Abzug zugelassen würden, ergäbe sich unter dem Strich noch immer ein Reinverlust. Dieser wäre umso grösser, als es der Pflichtige versäumt hat, den gesamten Mietaufwand für die Praxis in Rechnung zu stellen. Seine berufliche Tätigkeit entfaltete er in zwei ihm gehörenden Eigentumswohnungen an der ... in C. Der verbuchte Aufwand von Fr. 18'866.- betraf nach eigener Aussage einzig die Beiträge an die Stockwerkeigentümergeinschaft. Den Marktwert der Miete hingegen hat er der Praxis nicht belastet. Dabei wäre ihr wenigstens die Eigenmiete von brutto Fr. 30'500.- bzw. netto Fr. 24'400.- anzulasten gewesen. Ob der Pauschalabzug (von 20%) für Unkosten und Abgaben überhaupt angebracht war, da es sich wohl um Geschäftsobjekte handelt, mag hier dahingestellt bleiben.

Mithin ist die ärztliche Tätigkeit des Pflichtigen im Jahr 2006 unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht mehr als selbstständige Erwerbstätigkeit zu würdigen.

b) Was der Pflichtige gegen den Schluss, er sei jedenfalls ab Beginn des Jahres 2006 nicht mehr selbstständig erwerbstätig gewesen, vorzubringen weiss, dringt nicht durch:

Vorab kann nicht ernsthaft bestritten werden, dass der Pflichtige die Kriterien, welche für eine selbstständige Erwerbstätigkeit massgeblich sind, erfüllt, allerdings mit einer wesentlichen Ausnahme. Wie oben ausgeführt, genügt für das Element der Gewinnstrebigkeit bzw. der Bezweckung der Gewinnerzielung der subjektive Wille des

Steuerpflichtigen nicht; vielmehr ist auf die tatsächliche Situation, in welcher sich die Absicht verwirklicht hat oder haben soll, abzustellen. Angesichts der konkreten Verhältnisse in den Jahren 2000 - 2006 ist eine solche Verwirklichung jedenfalls ab 2006 nicht mehr erkennbar.

Daran vermögen auch die Ausführungen des Pflichtigen nichts zu ändern. Dies umso mehr, als er auch in den folgenden Jahren, soweit Abschlüsse bereits vorliegen sollen, Verluste ausweist. Erst ab 2009 soll das Vorzeichen des Geschäftsergebnisses wechseln, indem ab 2009 (Rein-)Gewinne in Aussicht gestellt werden. Erstaunlicherweise handelt es sich dabei um blosse "Prognosen", weshalb ohnehin unklar ist, ob sich die Erwartungen erfüllt haben bzw. erfüllen werden. Es verwundert, dass selbst für 2009 kein definitiver Abschluss vorgelegt wird, obgleich dies ohne Weiteres möglich wäre. Ohnehin wird nur ein minimaler Reingewinn von knapp Fr. 12'000.- erwartet. Berücksichtigt man, dass dabei mutmasslich wiederum kein Mietaufwand für die Praxis erfasst ist, ergäbe sich bei korrekter und vollständiger Aufwandverbuchung (siehe vorn E. 3a) erneut ein Reinverlust. Sodann wäre es dem Pflichtigen unter den gegebenen Umständen zumutbar gewesen, nicht nur einen definitiven Abschluss für 2009 vorzulegen, sondern auch einen Zwischenabschluss per Ende November 2010 zu erstellen und zu präsentieren; auch insoweit liegen indes keine verlässlichen Zahlen vor. Ob die ab 2007 und namentlich ab 2009 jeweils in Rechnung gestellten Aufwandpositionen unter unternehmenssteuerlichen Gesichtspunkten vollumfänglich zu beachten wären, bleibt bei alledem ohnehin offen, ist in Anbetracht des streitbetroffenen Abschlusses 2006 allerdings zu bezweifeln. Zwar ist anzuerkennen, dass sich der Pflichtige in den späteren Jahren offenbar bemüht hat, den Umsatz zu steigern und den Praxisaufwand zu reduzieren. Doch genügen die – im Übrigen unbelegten – Zahlen nicht, eine letztlich steuerrechtlich beachtliche Trendwende zu belegen. Abgesehen davon ist auszuschliessen, dass sich an der steuerlichen Würdigung, wie sie die Rekurskommission hier trifft, etwas ändern würde, wenn der Pflichtige, wie in Aussicht gestellt, nach einem Unterbruch von neun (2000 - 2008) oder mehr Jahren mit seiner Praxis wieder in die Gewinnzone zurückkehren würde. Doch könnte auf eine abschliessende Beurteilung in Anbetracht des fehlenden Ausweises der vom Pflichtigen am 6. Dezember 2010 präsentierten Zahlen ohnehin verzichtet werden. Denn letztlich bleibt es bei der reinen Behauptung, spätestens ab dem Jahr 2010 könne mit einem "angemessenen" Reingewinn gerechnet werden. Dass die Nennung budgetierter Rein-

gewinne im Zusammenhang mit der in Aussicht genommenen reformatio in peius steht, ist nicht auszuschliessen; doch mag auch das dahingestellt bleiben.

c) Liegt 2006 nach dem Gesagten keine selbstständige Erwerbstätigkeit mehr vor, ist der geltend gemachte Verlust nicht nur im Umfang der steueramtlichen Korrektur zu kürzen, sondern, wie mit der Verfügung vom 1. Oktober 2010 angezeigt, vollumfänglich aufzurechnen. Laut Gesetz ist die Rekurskommission gehalten, diese Änderung zum Nachteil des Pflichtigen (reformatio in peius) von Amtes wegen vorzunehmen, gilt doch insofern die Oficialmaxime (Art. 143 Abs. 1 DBG; § 149 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG). Die neu massgeblichen Faktoren lauten dementsprechend für 2006 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 61'700.- (Staats- und Gemeindesteuereinschätzung) bzw. Fr. 62'800.- (direkte Bundessteuer). Anzumerken ist, dass der Pflichtige aufgrund seines Alters in Übereinstimmung mit den eingereichten Unterlagen für sich selber 2006 keine AHV/IV-Beiträge hat leisten müssen und sich von daher die Notwendigkeit einer weiteren Korrektur erübrigt.

d) Als Folge der Aberkennung einer "geschäftlichen" Tätigkeit ab 2006 ergibt sich in Anbetracht dessen, dass das Steueramt eine solche Tätigkeit bis und mit Steuerperiode 2005 anerkannt hat, zwingend, dass aus steuerlicher Warte per Ende 2005 eine Liquidation der freiberuflichen Erwerbstätigkeit stattgefunden hat. Damit sind die Geschäftsaktiven (und -passiven) ins Privatvermögen übergegangen. Entsprechende stille Reserven sind fiskalisch zu erfassen. Sich aus dieser Erkenntnis (allfällig) ergebende Folgen sind gegebenenfalls nachträglich in einem Nachsteuerverfahren zu ziehen. Davon betroffen dürften (jedenfalls bei der direkten Bundessteuer) namentlich die beiden als Arztpraxis dienenden Eigentumswohnungen in C sein, welche zum Geschäftsvermögen zu rechnen sein dürften. Abzuklären, ob sich ein solches Verfahren aufdrängt, obliegt dem kantonalen Steueramt.

4. a) Bei solcher Lage der Dinge erübrigt es sich, auf die verschiedenen Vorwürfe einzugehen, welche der Pflichtige wegen angeblicher Verfahrensmängel und aktenwidriger Feststellungen an die Adresse des kantonalen Steueramts erhebt.

b) Die Beschwerde und der Rekurs sind abzuweisen. Die Einkommensfaktoren sind zum Nachteil des Pflichtigen im erwähnten Sinn (vorn E. 3 c) abzuändern.

c) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Der Rekurrent wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 und § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2006	steuerbar	61'700.-	1'387'000.-
	satzbestimmend	61'700.-	1'535'000.-

2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1; Alleinstehendentarif).

[...]