

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2017.169
1 ST.2017.213

Entscheid

8. Mai 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde B,
2. **C**,
Steuergemeinde B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

Nr. 1 vertreten durch Werner Schnellmann
Treuhand AG, Hofackerstrasse 6, 8311 Brütten,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. Der 1926 geborene A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau C die Pflichtigen) praktiziert seit Jahrzehnten als selbstständiger Rechtsanwalt. In der Steuererklärung 2013 deklarierte er im Alter von 87 Jahren zum dritten Mal in Folge einen Verlust aus dieser Tätigkeit. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 11. Februar 2016 liess der Steuerkommissär ohne jegliche Sachverhaltsabklärungen den Verlust (anders als in den Vorjahren) nicht mehr zum Abzug zu und rechnete den entsprechenden Betrag von Fr. 30'680.- einkommensseitig auf. Zur Begründung verwies er darauf, dass aufgrund der seit mehreren Jahren ausgewiesenen Verluste nicht mehr von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden könne. Auf Basis dieser Korrektur eröffnete er den Pflichtigen die folgenden Steuerfaktoren:

	Direkte Bundessteuer (Fr.)	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)
Steuerbares Einkommen	118'900.-	118'900.-
Satzbestimmendes Einkommen	119'900.-	120'000.-
Steuerbares Vermögen		4'977'000.-
Satzbestimmendes Vermögen		5'041'000.-

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 24. Februar 2016 Einsprache erheben und beantragen, die einkommensseitigen Steuerfaktoren unter Berücksichtigung des Verlusts aus der Anwaltstätigkeit deklarationsgemäss festzusetzen. Zur Begründung wurde vorgebracht, der Pflichtige habe über viele Jahre hinweg hohe Umsätze erzielt und hohe Gewinne deklariert; noch in den Jahren 2007 und 2010 seien Gewinne von Fr. 490'593.- bzw. Fr. 86'413.- versteuert worden. Auch wenn nun altershalber die Umsätze nachgelassen hätten, arbeite der Pflichtige gleichwohl nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Allein deshalb, weil in den Jahren 2011, 2012 und 2013 Verluste entstanden seien, könne nicht auf das Fehlen einer Gewinnabsicht geschlossen werden.

Die Einsprachebehörde unterzog in der Folge die im Streit liegende Anwaltstätigkeit nunmehr einer Untersuchung. Dabei interessierte sie sich mit Auflage vom 4. Juli 2016 vorab für den verbuchten Geschäftsaufwand, indem sie detaillierte Kontoauszüge, Belege, Unterlagen zur Geschäftsmiete und den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von einzelnen Aufwandpositionen verlangte.

Mit Auflageantwort vom 4. August 2016 liessen die Pflichtigen die verlangten Kontoauszüge sowie diverse Belege einreichen; hinsichtlich der Geschäftsmiete wurde im Wesentlichen auf frühere Steuerjahre verwiesen.

Die Einsprachebehörde erachtete daraufhin mit neuer Auflage vom 1. September 2016 (gemahnt am 12. Oktober 2016) weitere Abklärungen für erforderlich. Dabei richtete sie ihr Augenmerk nicht mehr auf den Geschäftsaufwand, sondern verlangte stattdessen nunmehr den geeigneten Nachweis der Gewinnstrebigkeit der selbstständigen Erwerbstätigkeit mittels Aussagen zur Finanzierung, zur erwarteten Rendite usw. sowie mit detaillierten Unterlagen wie etwa Planbilanzen und Planerfolgsrechnungen.

In der Auflageantwort vom 23. September bzw. 17. Oktober 2016 wurde ausgeführt, der Pflichtige sei vor dem Hintergrund früherer Tätigkeiten als Verbandsjurist eines grossen Berufsverbands in zahlreichen Fällen als Testamentsvollstrecker bestimmt worden, weshalb in nächster Zeit wohl eine Anzahl von auch grösseren Mandaten anfallen werde. Damit sei es vertretbar, die 1954 gegründete Anwaltspraxis mit der bestehenden Infrastruktur noch einige Zeit weiterzuführen. Finanzierungsfragen, Planbilanzen und Planerfolgsrechnungen seien unnötig, gehe es doch hier nicht um ein junges Start-up-Unternehmen.

Mit Entscheiden vom 8. September 2017 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Es erwog unter Würdigung des Untersuchungsergebnisses, dass der Pflichtige keine Gewinnerzielung mehr anstrebe und für die Weiterführung seiner Tätigkeit wohl andere Motive wie z.B. die persönliche Passion ausschlaggebend seien. Ein Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit könne damit nicht gewährt werden.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 19. September 2017 Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, das steuerbare/satzbestimmende Einkommen wie deklariert auf Fr. 88'100.-/Fr. 89'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 88'200.-/Fr. 89'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen. Zudem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Zur Begründung führten sie aus, entgegen der steuerbehördlichen Auffassung sei der Pflichtige weiterhin selbstständig erwerbstätig gewesen, weshalb der diesbezüglich deklarierte Verlust steuermindernd zu berücksichtigen sei.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 12. Oktober 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Ohne Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels liessen die Pflichtigen mit weiterer Eingabe vom 6. November 2017 an ihrer Auffassung festhalten. Die Vorinstanz verzichtete auf neuerliche Stellungnahme hierzu.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Der 1926 geborene Pflichtige übte seine freiberufliche Anwaltstätigkeit mit Erfolg weit über das ordentliche Pensionsalter hinaus aus. Erst im Alter von über 80 Jahren wies er vermehrt Verluste aus. Nachdem in der hier streitigen Steuerperiode 2013 (nach den Vorperioden 2009, 2011, 2012) zum vierten Mal ein Verlust deklariert worden war, vertrat die Steuerbehörde die Auffassung, es könne nicht mehr von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden; anders als in den Vorjahren liess es infolgedessen diesen Verlust auf der Einkommenseite unberücksichtigt.

Die Pflichtigen lassen demgegenüber die Fortführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit und damit einhergehend die Verrechnung diesbezüglicher Verluste mit übrigen Einkünften verfechten.

Umstritten ist damit primär die Frage, ob der Pflichtige im Steuerjahr 2013 noch selbstständig erwerbstätig war, was sich entsprechend auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung mit übrigem Einkommen auswirkt. Geht nachfolgend die Antwort in Richtung der steuerbehördlichen Auffassung, ist die Höhe des deklarierten Verlusts nicht von Bedeutung; andernfalls wird darauf zurückzukommen sein.

2. a) 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.

b) 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; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025). Dazu zählen auch entsprechende Tätigkeiten eines freiberuflichen Steuerpflichtigen, wie z.B. eines frei praktizierenden Arztes oder Rechtsanwalts. 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 (andern) 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).

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; VGr, 24. August 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 60, E. 3.2; 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; BGr, 19. Mai 2008, 2C_708/2007, E. 3.1, 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. nicht mehr gegeben ist. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt bzw. 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 (BGr, 31. August 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 59, E. 3.2, mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

Eine mehrjährige Verlufterzielung lässt mithin nicht zwingend auf eine nicht gewinnstrebige Tätigkeit schliessen. 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 insbesondere die Verhältnisse in den Vorjahren und unter Umständen auch diejenigen in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte. 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, 3.A., 2016, Art. 18 N 49 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 8 ff. StG).

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 Rekursgericht 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 das Rekursgericht 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 auch dessen Ausmass nachzuweisen.

3. a) Wie bereits erwähnt praktiziert der Pflichtige seit Jahrzehnten als freiberuflicher Rechtsanwalt und versteuerte er regelmässig entsprechende Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Bei dieser Ausgangslage geht es hier also nicht um die verbreitete Konstellation, in welcher eine neu aufgenommene selbstständige Erwerbstätigkeit über Jahre hinweg nur Verluste einbringt und sich infolgedessen steuerlich bald einmal die Frage der fehlenden Gewinnstrebigkeit stellt. Zu beurteilen ist die viel seltenere Konstellation, in welcher ein Selbstständigerwerbender über Jahrzehnte hinweg berufsbliche Gewinne erzielte und bei welchem sich die letztere Frage deshalb erst stellen kann, wenn er z.B. altershalber oder aus welchen Gründen auch immer anhaltend in die Verlustzone kommt. Die Rechtsprechung zu dieser zweiten Konstellation ist weit weniger reichhaltig als diejenige zur ersteren:

aa) Mit Entscheid vom 13. Dezember 2010 (2 ST.2010.178/2 DB.2010.131, www.strgzh.ch) hatte das Steuerrekursgericht (damals noch Steuerrekurskommission) den Fall eines bereits im Rentenalter stehenden Arztes zu beurteilen, der über sieben Jahre hinweg mit seiner Praxis nur noch Verluste ausgewiesen hatte. Es erwog bei der Beurteilung der Situation im siebten Verlustjahr (in welchem an sich allein der Geschäftsaufwand streitig war), dass angesichts der in sechs Vorjahren ununterbrochen erlittenen Reinverluste, welche kumuliert über Fr. 210'000.- erreicht hätten, nicht mehr ernsthaft angenommen werden könne, die berufliche Aktivität des nunmehr 69-jährigen Steuerpflichtigen sei auf Gewinnerzielung ausgerichtet gewesen. Die dauernden Verluste hätten diesen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten veranlassen müssen, seine Tätigkeit einzustellen. Dies umso mehr, als zukunftsgerichtet keine rosigen Perspektiven bestanden hätten. Bei alledem sei zu bedenken, dass eine Arztpraxis üblicherweise ohne Probleme mit Gewinn betrieben werden könne. Allein schon deshalb sei die Zeitspanne, während welcher ein verlustreicher Betrieb in diesem Bereich steuerlich (noch) anerkannt werden könne, verhältnismässig kurz anzusetzen. Zu beachten sei auch der Umstand, dass der Pflichtige seine Praxis früher finanziell erfolgreich betrieben habe. Wenn er seinen ärztlichen Einsatz altersbedingt reduziert habe, hätte sich aus wirtschaftlicher Sicht aufgedrängt, den Aufwand entsprechend massiv zu kürzen, um weiterhin – wenn auch reduziert – einen Erfolg auszuweisen. Dies sei aber nicht geschehen. Sei bei Beginn einer freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit ein Reinverlust etwa mit Blick auf die Anfangsinvestitionen durchaus nachvollziehbar, so könne nach einer langen Periode erfolgreichen Wirkens davon keine Rede sein, wenn sich die Reinverluste während Jahren ununterbrochen wiederholen. Wenn der Steuerpflich-

tige seine Praxis aus andern als wirtschaftlichen Gründen weiterbetrieben habe, etwa aus Passion, sei dies steuerlich nicht massgeblich.

Das in der Folge angerufene Verwaltungsgericht beurteilte diesen Fall mit Urteil vom 25. Mai 2011 (SB.2011.00011, www.vgrzh.ch) anders. Es erwog, einzig aus dem Umstand, dass dem Arzt in den genannten sieben Jahren Verluste erwachsen seien, könne nicht ohne Weiteres auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Die im Wesentlichen über die Jahre hinweg unveränderte Kostenstruktur lege nämlich die Vermutung nahe, dass die Praxis trotz erheblichen Rückgangs der Patienteneinnahmen personell und räumlich im gleichen Umfang weiterbetrieben worden sei wie in früheren, finanziell erfolgreichen Jahren. Ob die Kosten – in diesem Licht betrachtet – vollumfänglich geschäftsmässig begründet seien, könne dahingestellt bleiben. Festzuhalten sei, dass auch eine zeitliche Einschränkung der Berufsausübung nicht ohne Weiteres zum Ausbleiben der Gewinnerzielungsabsicht führe, denn es entspreche der Lebenserfahrung, dass die Umstellung der Kostenstruktur eines Betriebs längere Zeit beanspruchen könne. Das Gericht vermöge deshalb für die streitbetroffene Steuerperiode die Führung der Arztpraxis noch nicht als Liebhaberei zu würdigen, obwohl es sich angesichts der langen Verlustphase um einen Grenzfall handle. Sollten sich in absehbarer Zeit keine Gewinne einstellen, so werde dem Praxisbetrieb die Gewinnerzielungsabsicht abzusprechen sein. Habe der Pflichtige seine Arztpraxis in selbstständiger Erwerbstätigkeit geführt, sei der dabei erlittene Verlust abzugsfähig. Die geschäftsmässige Begründetheit von verschiedenen von der Steuerbehörde in Frage gestellten Aufwendungen des Pflichtigen seien indes in einem zweiten Rechtsgang noch zu prüfen.

bb) Der hier urteilende Einzelrichter vertritt die Auffassung, dass das Verwaltungsgericht im vorgenannten Entscheid die Grenze betreffend das (Nicht-mehr-)Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nach langjähriger Berufsausübung sehr grosszügig angesetzt hat. Dies insbesondere im konkreten Fall, weil bei einem frei praktizierenden Arzt hinsichtlich der Berufsausübung im Alter auch gesundheitspolizeiliche Hürden bestehen und von daher bei einem 69-jährigen Steuerpflichtigen von vornherein nur geringe Aussichten auf eine Rückkehr in die Gewinnzone bestehen (vgl. § 3 Abs. 1 der Verordnung über die universitären Medizinalberufe vom 28. Mai 2008), wonach einem selbstständig erwerbstätigen Arzt die Bewilligung zur Berufsausübung ab dem 70. Altersjahr höchstens noch für jeweils drei weitere Jahre

erteilt wird). Im Sinn einer groben Vorgabe setzt das Präjudiz der Oberinstanz für freiberuflich Tätige gleichwohl gewisse steuerrelevante Leitplanken für die Konstellation des Abgleitens in die Verlustphase im Alter.

b) Im vorliegenden Fall geht es nun nicht um einen Arzt, sondern um einen Rechtsanwalt. Bei Letzterem ist die Berufsausübung ab dem 70. Altersjahr nicht an dauernd zu erneuernde Berufsausübungsbewilligungen geknüpft, wie sie ein Arzt aus nachvollziehbaren Gründen mit Blick auf die Gesundheit der Patientinnen und Patienten alle drei Jahre einzuholen hat. Hat ein Rechtsanwalt subjektive Gründe für das weitere Praktizieren im Rentenalter (wie z.B. die Freude am Beruf, die Weiterpflege von langjährigen Mandaten oder allenfalls auch das Fehlen einer guten beruflichen Vorsorge), so gibt es für die weitere Berufsausübung auch im hohen Alter keine gesetzlichen Beschränkungen, sondern braucht es dafür letztlich allein das Glück, von Krankheiten und dem Nachlassen geistiger Fähigkeiten verschont zu bleiben. Anders als ein Arzt mit medizinischer Praxis, kann ein Rechtsanwalt bei reduzierter Berufsausübung im hohen Alter die erfolgsmindernden Infrastrukturkosten in Grenzen halten. Von daher ist es zwar nicht der Regelfall, dass ein Rechtsanwalt auch mit 80 Jahren noch erfolgreich praktiziert, doch sind Einzelfälle (anders als bei Ärzten) keineswegs selten anzutreffen.

Wie die von der Vorinstanz erstellte Übersicht der letzten Geschäftsjahre aufzeigt, handelt es sich beim Pflichtigen um einen solchen Einzelfall:

Jahr	Alter	Umsatz Fr.	Gewinn/Verlust Fr.
2004	78	119'000.-	54'710.-
2005	79	270'470.-	162'427.-
2006	80	64'192.-	9'428.-
2007	81	632'142.-	490'593.-
2008	82	71'609.-	4'934.-
2009	83	24'000.-	- 24'827.-*
2010	84	142'374.-	86'413.-
2011	85	24'620.-	- 21'839.-
2012	86	0.-	- 44'915.-
2013	87	9'470.-	- 30'680.-
2014	88	5'634.-	- 33'163.-

2015 89 15'775.- - 23'122.-

* gemäss Ausführungen der Pflichtigen - Fr. 22'745.-.

Einen ersten Verlust wies der Pflichtige gemäss dieser Übersicht erstmals im Steuerjahr 2009 als 83-jähriger (!) aus, wobei er aber schon im Folgejahr 2010 wieder sehr deutlich in die Gewinnzone zurückkehrte. Eine anhaltende Verlustsituation ist erst ab dem Steuerjahr 2011 auszumachen. Das hier streitige Steuerjahr 2013 ist damit aber erst das dritte Verlustjahr in Folge. Hat das Verwaltungsgericht im vorerwähnten Präjudiz die Grenze für das Absprechen der Gewinnstrebigkeit nach jahrelanger gewinnbringender selbstständiger Erwerbstätigkeit bei sieben Verlustjahren angesetzt, so kann hier folglich noch nicht einmal von einem Grenzfall gesprochen werden. Zwar hätte allenfalls das Fehlen von jeglichem Umsatz im Vorjahr 2012 daran denken lassen können, der Pflichtige habe die selbstständige Erwerbstätigkeit ganz aufgegeben (bzw. mit Blick auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung womöglich nur noch Aufwand generiert), doch hat dieser damals keine Geschäftsliquidation deklariert; sodann hat die Steuerbehörde auch keine entsprechenden Sachverhaltsuntersuchungen vorgenommen, sondern die Verrechnung des deklarierten Verlusts mit übrigen Einkommen ohne weiteres akzeptiert. Im nun streitigen Steuerjahr 2013 sprach sodann nichts mehr für eine vollständige Aufgabe der Geschäftstätigkeit, nachdem wieder ein Umsatz von gegen Fr. 10'000.- deklariert worden war. Die Vorinstanz hatte bei Fällung der Einspracheentscheide sodann auch Einblick in die Umsatzentwicklung der Folgejahre, welche in der Tendenz nach oben zeigte. Bei dieser Lage der Dinge war also nicht auszuschliessen, dass der Pflichtige den Turnaround in die Gewinnzone ungeachtet seines hohen Alters noch einmal schaffen könnte. Offenbar war Letzteres denn auch tatsächlich der Fall, zeigt doch die beschwerde- und rekursweise vorgelegte (provisorische) "Einkommensberechnung 2016", dass der Umsatz per 2016 wieder auf Fr. 66'600.- anstieg und unter dem Strich im Steuerjahr 2016 also wieder ein Gewinn resultieren wird.

c) Als Zwischenergebnis steht damit fest, dass die Steuerbehörde dem Pflichtigen in der Steuerperiode 2013 das Ausüben einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nach lediglich drei Verlustjahren in Folge zu früh abgesprochen hat. Damit erweist sich der bei der praktizierten Anwaltstätigkeit erzielte Verlust im Grundsatz als abzugsfähig bzw. als mit übrigen Einkünften verrechenbar.

4. a) Damit ist jedoch noch nichts über die Höhe des Verlusts gesagt, welche sich gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG ergibt, indem von den Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Hinsichtlich der Letzteren besteht aus den nachfolgenden Gründen noch weiterer Untersuchungs- bzw. Prüfungsbedarf:

aa) Die Steuerbehörde hat im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren den deklarierten Verlust ohne vorgängige Untersuchung kurzerhand gestrichen mit der Begründung, der Pflichtige weise mit seiner Tätigkeit seit mehreren Jahren Verluste aus, weshalb diese nicht mehr als selbstständige Erwerbstätigkeit im fiskalischen Sinn zu qualifizieren sei. Soweit die Pflichtigen in dieser Vorgehensweise beschwerde- und rekursweise eine Gehörsverweigerung erblicken, ist dem zwar zuzustimmen, doch ist diese nicht mehr relevant, weil sie im Einspracheverfahren geheilt worden ist (vgl. so gleich nachfolgend).

Nachdem die Pflichtigen die steuerbehördliche Sichtweise der nicht mehr gegebenen selbstständigen Erwerbstätigkeit einspracheweise hatten bestreiten lassen, leitete die Einsprachebehörde eine Sachverhaltsuntersuchung ein, wobei sie ihr Augenmerk mit Auflage vom 4. Juli 2016 zunächst aber allein auf den deklarierten Geschäftsaufwand (wie Telefon, Porti, diverse Unkosten, Autokosten und insbesondere Raumkosten) richtete; diesbezüglich verlangte sie neben den detaillierten Kontoauszügen auch Belege zu diversen Aufwandpositionen sowie den diesbezüglichen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit. Nachdem die Pflichtigen diese Auflage nur teilweise erfüllt hatten (eingereicht wurden vorab Kontoauszüge und Belege, jedoch fehlten Ausführungen zur geschäftsmässigen Begründetheit der einzelnen Aufwandpositionen und insbesondere vollständige Unterlagen betreffend die Raumkosten) erliess die Einsprachebehörde am 1. September 2016 eine zweite Auflage. In dieser ging sie nunmehr nicht mehr dem Geschäftsaufwand nach, sondern der zuvor in der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid (ohne Untersuchung) in Abrede gestellten selbstständigen Erwerbstätigkeit als Ganzes. Am 12. Oktober 2016 folgte eine steuerbehördliche Mahnung zur Erfüllung dieser zweiten Auflage. Mit der zweiten Auflage im Einspracheverfahren wurde damit in Bezug auf die Frage der selbstständigen Erwerbstätigkeit als Ganzes die zuvor fehlende steuerbehördliche Untersuchung nachgeholt.

bb) Nachdem die Einsprachebehörde in Würdigung ihres Untersuchungsergebnisses dem deklarierten Verlust die Abzugsfähigkeit zufolge fehlender Gewinnstrebigkeit gänzlich verweigerte und sich Letzteres nach dem Gesagten jedoch nicht halten lässt, ist das Verfahren dort weiterzuführen, wo der Weg der ersten, auf den Geschäftsaufwand gerichteten Auflage verlassen worden ist. Tatsächlich ist jene Auflage nämlich zu Recht erfolgt, bieten doch die Aufwandpositionen in der "Einkommensberechnung 2013", welche zusammen den beträchtlichen Betrag von rund Fr. 40'000.- erreichen, in verschiedener Hinsicht Grund zur Annahme, diese seien teilweise nicht geschäftsmässig, sondern privat begründet. So ist beispielsweise erklärungsbedürftig, wie einem Rechtsanwalt, der per 2013 Honorareinnahmen aus lediglich zwei Mandaten von rund Fr. 9'500.- ausweist, Kosten für Telefon und Porti von Fr. 3'406.-, Autokosten von Fr. 6'000.-, "diverse Unkosten" von Fr. 3'230.- oder Kundengeschenke von Fr. 351.60 anfallen konnten. Weiter ist davon auszugehen, dass ein Rechtsanwalt, der im Alter von 87 Jahren seine Tätigkeiten doch ganz massiv reduziert, mit Blick auf die von ihm selbst verfochtene Wirtschaftlichkeit auch die Kosten für die Geschäftsmiete anpassen wird. Gründet die Letztere vorab noch in der (Mit-)Nutzung von eigenen, ansonsten privat genutzten Objekten (z.B. Arbeits- und Besprechungszimmer im selbstbewohnten Einfamilienhaus) oder in der (Mit-)Nutzung von Mietobjekten, welche auch privat genutzt werden (z.B. Dauerparkplatz im Parkhaus D), so muss deren Höhe in sachgerechter Relation zur tatsächlichen geschäftlichen Nutzung stehen. Wird dergestalt beispielsweise einmal im Jahr ein verbliebener Mandant zu einer Besprechung am privaten Esstisch empfangen, qualifiziert der entsprechende Raum dadurch nicht zum geschäftlichen Besprechungsraum mit entsprechender Jahresmiete. Massgebend ist bei alledem die tatsächliche geschäftliche Nutzung im betroffenen Kalenderjahr 2013, weshalb die Pflichtigen in Bezug auf die Berechnung der Geschäftsmiete nicht einfach auf Verhältnisse in früheren Jahren verweisen können.

cc) Gestützt auf die vorerwähnte Auflageantwort der Pflichtigen deutet bereits alles darauf hin, dass im verbuchten Geschäftsaufwand etwelcher Privataufwand enthalten ist. Als Beispiel für kleinere Ungereimtheiten sei erwähnt, dass die unter den Kundengeschenken verbuchten zahlreichen Einkäufe bei E u.a. auch einen Butterzopf und ein Sauerteigbrot betreffen. Bei den noch zahlreicheren Restaurantkonsumationen (insbesondere in der F und im G), verbucht unter den Reise- und Kundenspesen, wurde zwar ein hoher Privatanteil ausgeschieden, doch lässt sich die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Geschäftsanteils von immerhin noch Fr. 823.70 nicht

prüfen, wenn jegliche Angaben zu konkreten geschäftlichen Anlässen fehlen. Bei den Telefonkosten erscheint es sodann völlig unrealistisch, von den aufgezeichneten, mehrere Mobil- und Festnetznummern betreffenden Gesamtkosten von rund Fr. 4'000.- lediglich einen Viertel für die private Nutzung auszuscheiden. Noch mehr ins Gewicht fallen sodann die Autokosten von Fr. 6'000.- und die "Raumkosten" von Fr. 23'184.-, hinsichtlich welcher die derzeitige Aktenlage dürftig ist und Ausführungen zur geschäftsmässigen Begründetheit per 2013 grossmehrheitlich fehlen.

Fest steht damit einstweilen, dass in Bezug auf verschiedene Aufwandpositionen zusätzliche Privatanteile auszuscheiden sind, wobei der geschäftlich begründete Anteil letztlich wohl nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen sein wird. Letzteres erheischt, dass die diesbezüglich von der Vorinstanz bereits eingeleitete Sachverhaltsuntersuchung zunächst noch vervollständigt wird. Dazu ist die geschäftsaufwandbezogene Auflage allenfalls noch zu ergänzen und ist jedenfalls deren vollständige Erfüllung zu mahnen.

b) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 26 ff. DBG, § 149 N 29 ff. StG, auch zum Folgenden). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130, StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

c) Aufgrund der vertretenen Auffassung (keine Verlustverrechnung wegen Fehlens einer selbstständigen Erwerbstätigkeit) unterliess es das kantonale Steueramt im bisherigen Verfahrensverlauf, den Sachverhalt mit Blick auf die Höhe des geschäftsmässig begründeten Geschäftsaufwands vollständig abzuklären bzw. die ein-

zelen Aufwandpositionen detailliert zu prüfen und allenfalls zu streichen (bei fehlendem Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit) oder nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (bei Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit aber ungewisser Quantität). Dies erscheint als bedeutsamer Verfahrensmangel, der nicht vom Steuerrekursgericht geheilt werden kann, denn insbesondere Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen müssen auf Stufe der Steuerbehörde erfolgen, ansonsten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit entzogen wird, den diesbezüglichen möglichen Unrichtigkeitsnachweis im Sinn von Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG zu erbringen. Die Sache ist daher in teilweiser Gutheissung der Rechtsmittel an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt ist im zweiten Rechtsgang gehalten, den Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen in quantitativer Hinsicht detailliert zu überprüfen, was nach dem Gesagten erheischt, auf der Aufwandseite nach vollständiger Untersuchung der Verhältnisse alle geschäftsmässig nicht begründeten Anteile auszuscheiden.

5. a) Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Einspracheentscheide vom 8. September 2017 sind aufzuheben und die Sache ist zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131 + 00132, E. 3; BGr, 28. April 2014, 2C_845 + 846/2013, E. 3). Daher sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen.

c) Die Pflichtigen lassen die Zusprechung einer Parteientschädigung beantragen; dies unter Verweis auf die Kostennote ihres Vertreters, welche einen Betrag von Fr. 2'926.- ausweist.

aa) Nach § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 ist der obsiegenden Partei eine *angemessene* Entschädigung für deren Umtriebe zuzusprechen. Die Entschädigung

muss jedoch nicht kostendeckend sein. Das bedeutet, dass dem Berechtigten nicht jeder erdenkliche, sondern grundsätzlich nur ein Teil des aufgrund der Umstände des Falls notwendigen Rechtsverfolgungsaufwands zu entschädigen ist (RB 1998 Nr. 8 = ZBI 99, 524). Notwendig sind solche Umtriebe, deren Vermeidung der Partei nicht zuzumuten war, da sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls objektiv unerlässlich waren (RB 1981 Nr. 5). Eine volle Entschädigung in dem Sinn, dass sämtliche mit dem Prozess irgendwie zusammenhängenden, auch indirekt durch diesen verursachten Umtriebe abzugelten wären, lässt sich demgegenüber sachlich nicht rechtfertigen (RB 2005 Nr. 93). Zu den entschädigungsberechtigten Umtrieben im Beschwerde-/Rekursverfahren gehören namentlich die Auslagen für die Beratung, die Vertretung oder die Ausarbeitung der Rekurschrift, ferner der Zeitaufwand und die Kosten, die durch Teilnahme an Verhandlungen, die Instruktion des Beraters oder Vertreters und die Beschaffung von Beweismitteln, Unterlagen, Literatur und Gerichtsentscheiden entstanden sind (RB 2007 Nr. 5, auch zum Folgenden). Die Festsetzung der Parteientuschädigung durch das Steuerrekursgericht hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen.

bb) Die Kostennote des Vertreters setzt sich aus den unspezifizierten Positionen "Zeitaufwand" (7.25 Stunden à Fr. 320.- = Fr. 2'320.-) sowie "Schreibarbeiten" (3.25 Stunden à Fr. 120.-) zusammen, was unter Einschluss der Mehrwertsteuer Gesamtkosten von Fr. 2'926.- ergibt. Zu beachten ist nun, dass sich die Streitsache nach dem von der Steuerbehörde gewählten Weg auf die Frage beschränkte, ob der Pflichtige im Steuerjahr 2013 noch immer einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist. Der Vertreter hatte dies bereits in der eine halbe Seite umfassenden Einsprachebegründung verfochten und dabei mit gutem Grund auch den erwähnten Verwaltungsgerichtsentscheid betreffend die selbstständige Erwerbstätigkeit des im Rentenalter stehenden Arztes erwähnt. In der Beschwerde und im Rekurs hätte es im Wesentlichen genügt, dies zu wiederholen; tatsächlich weist die materielle Begründung denn auch wiederum eine halbe Seite auf (vgl. Rekurschrift Ziff. III.2.2). Auf den übrigen rund vier Seiten wird grossmehrheitlich und teilweise wortklauberisch (vgl. das in Ziff. III.1 abgehandelte Thema der "sinngemässen Ausführungen") unter verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten das Vorgehen des Steuerkommissärs kritisiert. Dabei wird zu Unrecht eine Gehörsverweigerung geltend gemacht, denn wie bereits erwähnt, ist diejenige auf Stufe Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren im Einspracheverfah-

ren geheilt worden, während in Letzterem keine auszumachen ist. Dass die Einsprachebehörde das Vorbringen des Vertreters im Einspracheverfahren in keiner Art und Weise gewürdigt hätte, trifft nämlich nicht zu; lediglich erfolgte die Würdigung (zu Unrecht) nicht im Sinn der Pflichten. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht, den Pflichten eine Umtriebsentschädigung in Höhe der vorgelegten Kostennote zuzusprechen; als angemessen erscheint ein Totalbetrag von insgesamt Fr. 600.- (Mehrwertsteuer inbegriffen), was dem üblichen streitwertbezogenen Ansatz entspricht.

d) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 8. September 2017 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 8. September 2017 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]