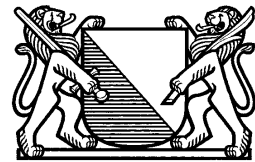


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.173
1 ST.2012.195

Entscheid

5. März 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. 1. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) erwarben in der Gemeinde C eine Eigentumswohnung, worin sie vom Ausland her kommend per 1. Juli 2005 Wohnsitz nahmen. Der 1941 geborene Pflichtige war zum damaligen Zeitpunkt bereits pensioniert – er hatte zuvor bei der Unternehmung D AG aus Z eine Kaderposition inne gehabt – und verfügte über ein in Euro ausbezahltes Renteneinkommen, welches umgerechnet rund Fr. 155'000.- betrug (Zahlen gemäss Selbstdeklaration für die Steuerperiode 2006; u.a. staatliche Altersrente und eine Firmenpension der D AG). Rund neun Monate nach seinem Zuzug in die Schweiz begann er sich nach eigener Darstellung ab 1. April 2006 als "Consultant" (Berater) zu betätigen. In den für die Steuerperioden 2006 bis 2010 eingereichten Steuererklärungen machte er im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit jeweils unter dem Titel "selbstständige Erwerbstätigkeit" einen Verlust geltend, den er mit den übrigen Einkünften verrechnet haben wollte. Bis und mit Steuerperiode 2008 akzeptierte der Steuerkommissär die von ihm geltend gemachten Kosten unbesehen als Geschäftsaufwand.

Der Pflichtige war nach eigenem Bekunden daneben auf der Suche nach einem Verwaltungsratsmandat und zog in der Steuererklärung 2009 unter Ziff. 11.1. (Berufsauslagen) Aufwendungen für die Stellensuche ab.

2. Mit Entscheid vom 14. Oktober 2011 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen – u.a. unter Aufrechnung des deklarierten Verlusts aus Beratertätigkeit und der Auslagen für die Stellensuche – für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 151'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Gleichzeitig erging der Hinweis betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen in Höhe von Fr. 151'500.-. Die Bundessteuer-Veranlagung wurde mit Rechnung vom 29. November 2011 formell eröffnet.

B. Die gegen Einschätzung bzw. Veranlagung erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 29. Juni 2012 teilweise gut und schätzte die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern neu mit einem steuerbaren Einkom-

men von Fr. 116'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer setzte er auf Fr. 115'800.- fest. Es verweigerte den Pflichtigen dabei erneut den Abzug für Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ("Consulting") ebenso wie den Berufskostenabzug.

C. Am 16./17. Juli 2012 erhoben die Pflichtigen hiergegen Beschwerde und Rekurs mit dem Antrag, es seien der Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 35'161.- und die Berufskosten von Fr. 2'966.- zum Abzug zuzulassen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 27. August 2012 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel.

Der Pflichtige liess sich am 20. September 2012 zur Beschwerde- bzw. Rekursantwort vernehmen und reichte weitere Unterlagen ein.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Nach Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind (neben den Auslagen für den Arbeitsweg, den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten) die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG). Notwendig bzw. erforderlich sind Kosten, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv unvermeidbar gewesen sind. Verlangt wird dabei ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits. [...] Die Ausgaben müssen wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden.

Dementsprechend sind die Gewinnungskosten im Zusammenhang mit einer (selbstständigen oder unselbstständigen) Erwerbstätigkeit vor allem von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, also von den Aufwendungen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen. Dementsprechend sind Ausgaben nicht abzugsfähig, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen (vgl. hierzu ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 2 und 4 DBG sowie Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 3 und 5 StG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Zu den Lebenshaltungskosten gehören gemäss langjähriger gerichtlicher Praxis insbesondere Repräsentations- und Standeskosten, wie Einladungskosten (Geschenke, Blumen, Trinkgelder usw.), Anschaffung kostspieliger Kleidung, Vereinsbeiträge usw. Diese Auslagen beruhen im Wesentlichen auf der sozialen Stellung der steuerpflichtigen Person und sind daher überwiegend privat bedingt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 20 DBG und § 33 N 21).

bb) Bei Auslagen für die Stellensuche fehlt bei Erwerbstätigen und Rentenbezüglern der qualifiziert enge rechtliche Konnex zu einer gegenwärtig oder in Zukunft ausgeübten beruflichen Tätigkeit, denn der Steuerpflichtige entschliesst sich in dieser Situation aus freien Stücken und ohne Not zu einem Stellenwechsel bzw. zur Aufnahme einer Arbeit. Eine solche Neuorientierung steht – wie der Entschluss, an einen anderen Wohnort zu ziehen – überwiegend im Zusammenhang mit dem ganz persönlichen Lebensplan bzw. der privaten Lebensführung, weshalb die entsprechenden Kosten nicht als Berufskosten abziehbar sind. Bei Arbeitslosen mag dies anders sein, denn dort ist der Bezüglern des Arbeitslosengelds verpflichtet, sich um eine neue Arbeitsstelle zu bemühen, ansonsten er unter Umständen seine Ansprüche gegen die Arbeitslosenkasse verliert (vgl. StE 1999 B 27.7 Nr. 14 und StE 1985 B 22.3 Nr. 5).

cc) Berufskosten sind im Weiteren nur abzugsfähig, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein entsprechendes unselbstständiges Erwerbseinkommen der steuerpflichtigen Person oder zumindest Erwerbsersatzes einkommen im Sinn von Art. 23 lit. a DBG bzw. § 23 lit. a StG (insbesondere Leistungen der Arbeitslosenversicherung; nicht Vorsorgeeinkünfte) gegenüber steht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 11 und Art. 23 N 5 DBG, mit weiteren Hinweisen auf die Gerichtspraxis, insbesondere RB 1999 Nr. 136).

b) aa) Der Pflichtige bemühte sich in der fraglichen Steuerperiode 2009 nach eigener Darstellung um eine Position als Verwaltungsrat einer Firma, wo er seine Erfahrung als ehemaliger Direktor bei der D AG einbringen konnte. Um zu diesem Zweck Kontakte mit Vertretern möglicher zukünftiger Arbeitgeber zu knüpfen, begab er sich an zahlreiche, entweder von der Handelskammer Z-Schweiz oder von verschiedenen anderen privaten Anbietern organisierte, kostenpflichtige Referate mehr oder minder bekannter Wirtschaftsgrössen. An den Veranstaltungen war für die jeweils zu entrichtende Teilnahmegebühr – soweit aus den Akten ersichtlich – immer auch für das leibliche Wohl der zuhörenden Teilnehmer gesorgt (Getränke und kleine Mittagessen oder gar ganze Mahlzeiten). Daneben traf sich der Pflichtige mit verschiedenen Personen im Raum Zürich, aber auch im Kanton Y, in öffentlichen (Speise-) Lokalen, wobei er offenbar regelmässig ganz oder zumindest teilweise für die Kosten der Bewirtung aufkam. So dinierte er beispielsweise am 26. Oktober 2009 abends mit jemandem im Hotel X Zürich (Lasagne und Focaccia mit Pommes Frites und Salat; Fr. 151.-) oder am 9. April 2009 im Restaurant W in Zürich (Zanderfilet, Trüffelrisotto und Felchenfilets, Fr. 241.-; vgl. Couvert mit ungeordneten, losen Originalquittungen). Belegt sind weiter Besuche im Restaurant V in Zürich (20. Februar 2009; Cappuccino, Kaffee und eine kleine Flasche Rhäzünser), in der Brasserie U in Zürich (24. November 2009; Henniez, Bitter Lemon, Brunello, Rioja Vega sowie eine Käseplatte), im Hotel T (3. März 2009; Grüntee, Kaffee und Schwarztee) und im Restaurant S (7. August 2009; Zanderfilet, Rehpfeffer sowie zwei Flaschen Mineralwasser; Fr. 90.40).

Unter Berücksichtigung der im Zusammenhang mit all diesen Tätigkeiten anfallenden Fahrt- Arbeitsmittel- und Telefonkosten beliefen sich die Auslagen des Pflichtigen auf insgesamt Fr. 2'966.-, welchen Betrag er im Rahmen der Stellensuche als Berufskosten geltend macht.

bb) Der Pflichtige hat – wie dies das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid richtigerweise festgehalten hat – im Jahr 2009 weder Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit noch Ersatzeinkünfte im Sinn von Art. 23 lit. a DBG bzw. § 23 lit. a StG erzielt, weshalb der von ihm verfochtene Berufskostenabzug mangels entsprechenden innerhalb der Steuerperiode verrechenbaren Einkünften von vornherein nicht in Frage kommt.

cc) Der im Rentenalter stehende Pflichtige hat in der Steuerperiode 2009 Vorsorgeeinkünfte von umgerechnet insgesamt über Fr. 165'000.- bezogen und hatte demnach in seiner Lebenssituation an sich keine Veranlassung, eine Stelle zu suchen. Die zu diesem Zweck getätigten Auslagen sind damit überwiegend dem Bereich der persönlichen Lebensgestaltung zuzuordnen und stellen schon aus grundsätzlichen Überlegungen – ungeachtet der Art der Kosten – keine Berufsauslagen dar.

dd) Die geltend gemachten Kosten wären mangels genügenden beruflichen Bezugs aber auch dann nicht abziehbar, wenn sich der Pflichtige wegen Arbeitslosigkeit auf Stellensuche befunden hätte:

Die Kontaktsuche bzw. Kontaktpflege (im heutigen Sprachgebrauch sogenanntes "Networking"), wie sie der Pflichtige durch den Besuch von interessanten Veranstaltungen (Vorträgen) und das Vereinbaren von unverbindlichen, informellen Treffen bei Speis und/oder Trank auf eigene Kosten betrieb, dient einerseits dem Kennenlernen von interessanten Mitmenschen und durch den persönlichen Austausch der Erweiterung des eigenen Horizonts. Es ist andererseits nicht zu verkennen, dass der Aufbau eines persönlichen Beziehungsnetzes dem beruflichen Fortkommen förderlich sein kann. Doch weisen die vom Pflichtigen beschriebenen, nicht auf eine bestimmte Arbeitstätigkeit oder eine konkrete offene Position abzielenden, informellen Kontakte nicht den gesetzlich geforderten engen Bezug zu einer inhaltlich durch ein entsprechendes Stellenprofil definierten Arbeitstätigkeit auf. Anders wäre dies nur, wenn es sich um eigentliche Vorstellungsgespräche im Hinblick auf konkrete offene, noch zu besetzende Verwaltungsratsmandate gehandelt hätte, was der Pflichtige indes nicht behauptet und auch nicht zutrifft. Bezeichnenderweise fanden die Gespräche denn auch nicht – wie üblich – in den Räumlichkeiten potentieller künftiger Arbeitgeber statt. Zudem hat der Pflichtige jeweils die Kosten für die Bewirtung selber getragen, was ebenfalls ein starkes Indiz dafür ist, dass private Motive im Vordergrund standen.

Die angefallenen Kosten für die Kontaktpflege und Bewirtung wären jedenfalls – wie dies etwa auch bei Vereinsmitgliedschaften der Fall ist – als Lebenshaltung- bzw. Standeskosten vom Pflichtigen zu tragen.

ee) Nach alledem muss dem Pflichtigen der beantragte Berufskostenabzug versagt bleiben, was zur Abweisung des entsprechenden Antrags führt.

2. a) aa) Nach Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 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. Verluste aus einer solchen Tätigkeit können mit übrigen Einkünften verrechnet werden (vgl. zum sogenannten Nettoprinzip: Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 25 N 5 DBG).

Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die notwendigen Ausgaben soll lediglich bewirken, dass der Abzug nur für jene Auslagen gestattet wird, die einen geschäftlichen Grund haben, und dass alle Aufwendungen unberücksichtigt bleiben, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung eines Selbstständigerwerbenden zusammenhängen. In der Einschätzungspraxis wird weniger auf die Zumutung der Vermeidung abgestellt, sondern vielmehr darauf, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 27 N 3 StG).

In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (RK, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108).

bb) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113, E. 5 S. 120 ff.). Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, 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 (vgl. BGE 121 I 259, E. 3c 263; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. A., 2001, § 14 N 36; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 13 N 5 ff., S.194 f.; Reich, Art. 18 N 14 DBG mit weiteren Hinweisen).

Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist stets nach

den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79, E. 2a S. 81; 122 II 446, E. 3b S. 449); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Art. 18 N 15 DBG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig wäre. Umgekehrt kann eine Tätigkeit unter Umständen selbst bei Vorliegen mehrerer dieser Faktoren nicht als Erwerbstätigkeit gelten. Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine Tätigkeit im Sinn einer Liebhaberei bzw. eines Hobbys ausgeübt wird (BGr, 11. Juli 2001, NStP 2001, 76 - 83, E. 4 h/cc, auch zum Folgenden). Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb im erwähnten Sinn oder als Liebhaberei hängt grundsätzlich davon ab, ob sie ausschliesslich oder vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird (BGr, 2. Oktober 1992, NStP 1993, 7, E. 2b; Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, ASA 48, 113). Unterscheidungskriterium ist also der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit. Es handelt sich dabei um eine subjektive Voraussetzung, auf deren Vorhandensein nur durch Indizien (nämlich erkennbare Umstände) geschlossen werden kann. Eine zusätzliche Erschwernis liegt darin, dass es Grenzfälle gibt, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden, wobei das Schwergewicht auf der einen oder andern Seite liegen kann.

Zur Erwerbs- oder Geschäftstätigkeit gehört, dass tatsächlich ein Einkommen erzielt wird: Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei oder aus einem andern nicht kommerziellen Grund. Denn wer eine unrentable Aktivität wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste, StR 1981, 236). Allerdings muss nicht jedes einzelne mit einem Verlust abgeschlossene Jahr oder selbst die Tatsache, dass während mehrerer Jahre Verlust erzielt worden ist, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, § 14 Rz 45). Ob sich nämlich eine Tätigkeit lohnt, lässt sich methodisch richtig nur nach Betrachtung des Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sogeannter Totalgewinn,

vgl. Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [StuW], 1999, 259; StRK II, 17. Februar 2000, 2 ST.1999.419, E. 6a). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. Die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit ist eine Frage, die grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden kann, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den auf das Steuerjahr folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 2.2.2, www.bger.ch, mit Hinweisen zum Ganzen).

Zu den Lebenshaltungskosten gehören – wie oben unter E.1/a/aa ausführlich dargestellt – auch Repräsentations- und Standeskosten. Diese Kosten sind nicht in erster Linie geschäftsbedingt.

Qualifiziert sich die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als Liebhaberei oder produziert sie reine Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG und § 33 lit. a StG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

cc) Nach Art. 123 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Dabei gilt die allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, S. 416 [mit Verweisungen] und 454). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt (oder ob nicht z.B. eine Liebhaberei vorliegt), ist hierfür der Steuerpflichtige beweispflichtig (vgl. StRK I, 18. März 1993, StE 1995 B 23.1

Nr. 30). Denn er leitet hieraus die steuermindernde Verrechnung dieses Verlusts mit übrigen Einkünften ab. Zur Beweisleistung gehört in erster Linie und in jedem Fall, dass eine substanziierte Sachdarstellung gegeben wird, die ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung, die Beurteilung der massgebenden Qualifikationsfrage ermöglicht. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substanziierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung Beweise anzubieten.

b) aa) Am 1. April 2006 entschloss sich der Pflichtige dazu, eine selbstständige Tätigkeit als Berater (in seinem eigenen Sprachgebrauch "Executive Consultant") aufzunehmen. Sein erklärtes Ziel war es, Firmen aus Z zu beraten, falls sie eine Geschäftstätigkeit in die Schweiz verlegen wollten. Hierfür stand ihm gemäss den Ausführungen in der Geschäftsabrechnung für die Steuerperiode 2006 in seiner Eigentumswohnung in der Gemeinde C ein Büro zur Verfügung (Beilage zur Steuererklärung 2006). Er wollte für die geplante Tätigkeit seine Bekanntschaften und Kontakte in Z nutzen und via Mitgliedschaft u.a. in der Handelskammer Z-Schweiz in der Schweiz bestehende Geschäftsbeziehungen pflegen und intensivieren sowie neue aufbauen ("Aufbau eines Netzwerkes mit Führungskräften"). Die Erfolgsrechnung für das Jahr 2006 zeigt auf der Aufwandseite Bürokosten von total Fr. 10'189.- (u.a. Anteil Miete der Privatwohnung, Abschreibungen auf Büromöbeln und Computer- sowie Kommunikationsausrüstung, laufende Büro- und Telefonkosten). Daneben verbuchte der Pflichtige Reisekosten mit seinem privaten Motorfahrzeug (13'500 km à Fr. 0.65, was der Hälfte der Fahrleistung entsprach), Kosten für Informationsveranstaltungen sowie Auslagen für den Besuch von zwei Referaten, welche die Handelskammer Z-Schweiz organisierte. Umsätze erzielte der Pflichtige keine. Der Verlust belief sich bis zum Jahresende auf Fr. 23'687.-.

Für das Jahr 2007 ergaben sich keine grösseren Änderungen. Neben den Büro- und Fahrkosten verbuchte der Pflichtige u.a. 13 Konsumationen in verschiedenen Lokalen. Wiederum war der Geschäftsgang schwierig, und der Pflichtige verzeichnete keinerlei Einnahmen, was zu einem Verlust von Fr. 34'148.- führte.

Im Jahr 2008 nahm der Pflichtige vermehrt an Veranstaltungen (insgesamt 11 Referate und Vorträge) teil. Auch die Zahl der Konsumationen stieg auf 16 an. Wiederum erzielte er keine Umsätze, was er auf die allgemeine, wegen der Finanzkrise er-

schwerte Wirtschaftslage zurückführte; der Jahresverlust sank geringfügig auf Fr. 33'141.-. Aufgrund des schlechten Geschäftsgangs begann der Pflichtige darüber nachzudenken, das Netzwerk von Kontakten anders zu nutzen und den Schwerpunkt seiner Tätigkeit als Berater ("Executive Consultant") auf die Vermittlung von Personal zu verlegen.

Im Geschäftsjahr 2009 richtete der Pflichtige das Augenmerk seiner Beratertätigkeit ("Executive Consultant") nach eigener Darstellung neu auf den Bereich der Personalvermittlung. Er erklärte, er wolle sich auf die Suche nach Personal im oberen Segment spezialisieren (erste und zweite Managementebene). In der Beschwerde- bzw. Rekurschrift präzisierte er, sein Ziel sei es (neu) gewesen, Personal zu rekrutieren und zu beraten ("Personal Search" bzw. "Personal Consulting").

Dabei entfaltete er zur Hauptsache dieselben oder ähnliche Aktivitäten wie in den Vorjahren, um seine Bekanntschaften und Kontakte in den entsprechenden Kundensegmenten auszubauen. Die Strategie ähnelte dabei stark derjenigen, welche er – parallel – im Rahmen der Suche nach einem Mandat als Verwaltungsrat verfolgte (vgl. E.1/b/aa). So nahm er acht Mal an Referaten teil, die von der Handelskammer Z-Schweiz organisiert wurden. Insgesamt fünf Mal besuchte er unter der Bezeichnung "International Business Networking Zürich" angebotene Vorträge. Die Geschäftstätigkeit bestand einerseits darin, Personen, die er bei den Veranstaltungen getroffen hatte, anzuschreiben (vgl. etwa die vom Pflichtigen als Beispiel angeführten Dokumente aus dem Jahr 2011). Daneben führte er Telefongespräche und traf sich mit verschiedenen Personen (seinen "Kontakten"), nicht etwa in der Privatwohnung bzw. im dort eingerichteten Büro, sondern offenbar des öfters in öffentlichen Speiselokalen (vgl. etwa das Schreiben betreffend ein späteres Jahr, in welchem der Pflichtige als Besprechungslokal die Lounge im Hotel R vorschlägt). Teilweise besuchte er nach eigener Aussage Firmen. Neben den zahlreichen Konsumationen zog er wie in den Vorjahren Aufwendungen für das in der Privatwohnung eingerichtete Büro (u.a. Anteil Miete, Telefonkosten, Reinigung, Heizung, Strom, Wasser) sowie Transportkosten für Fahrten im eigenen Auto und für ein SBB Abonnement ab. Seine Tätigkeiten waren in der Steuerperiode 2009 jedoch erneut nicht von Erfolg gekrönt: Er erzielte keinen einzigen Franken Umsatz und musste einen Verlust von Fr. 35'161.- hinnehmen, den er vorliegend steuerlich zum Abzug bringen will.

Der Pflichtige erwirtschaftete schliesslich im Folgejahr 2010 unbestrittenermassen wiederum keinen Umsatz, der Verlust betrug per 31. Dezember 2010 dagegen über Fr. 40'000.-. In diesem Jahr schloss er mit zwei Firmen in englischer Sprache abgefasste Personalvermittlungs-Verträge ab, nach welchen er bei Vermittlung einer seiner eigenen Kunden an eine der Firmen offenbar eine Provision ("Finders Fee") zugute gehabt hätte.

bb) aaa) Die Situation des Pflichtigen ist insofern bemerkenswert, als er aufgrund seines fortgeschritteneren Alters und seiner hohen Rentenbezüge auf ein zusätzliches Einkommen nicht angewiesen ist. Es fehlt damit bei ihm ein besonders aussagekräftiges Indiz dafür, dass die Tätigkeit als "Consultant" bzw. Berater mit der ernsthaften Absicht aufgenommen wurde, die hohen Anfangsverluste wettzumachen und längerfristig Gewinn zu erzielen. Erschwerend kommt hinzu, dass viele Aktivitäten des Pflichtigen einen starken Bezug zur privaten Lebensführung aufweisen. Bei der reinen Kontaktpflege etwa, deren Kosten der Pflichtige als Geschäftsaufwendungen verstanden haben will, stehen grundsätzlich persönliche Motive im Vordergrund (vgl. die Ausführungen hierzu unter E.1/b/cc). Der Pflichtige machte für seine Tätigkeit einen hohen Aufwand für private Infrastruktur (Privatwohnung, Privatfahrzeug) geltend, welche er ohnehin unterhalten musste und aufgrund seines Renteneinkommens zu unterhalten auch in der Lage war. Das persönliche Risiko sowie das eingesetzte Kapital hielten sich demnach in engen Grenzen. Bei solcher Lage der Dinge (fehlendes Risiko, Einsatz der eigenen, privaten Infrastruktur sowie finanzielle Unabhängigkeit) ist bei der Prüfung der Voraussetzungen (vor allem betreffend Planmässigkeit und Gewinnerzielungsabsicht) für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG ein besonders strenger Massstab anzusetzen.

Derjenige, der unter diesen Umständen eine selbstständige Tätigkeit aufnehmen und dabei steuerlich Verluste zur Anrechnung bringen will, muss entweder von Beginn weg oder bald danach Umsätze erzielen. Ist dies nicht der Fall, sollte er sich vor Eröffnung seines Geschäfts in nachvollziehbarer, in der Regel schriftlicher Form über das Geschäftsmodell, die Geschäftsaktivitäten und die langfristigen finanziellen Konsequenzen vertiefte Gedanken gemacht haben (sogenannter "Businessplan"). Der Pflichtige als zukünftiger Geschäftsinhaber durfte sich nicht einfach darauf verlassen

bzw. darauf hoffen, er werde durch das Ausnützen von zufälligen Gelegenheiten (in diesem Fall sogenannte "Kontakte") Einkünfte irgendwelcher Art generieren können.

bbb) Der Pflichtige hat in den ersten fünf Geschäftsjahren keine Umsätze erwirtschaftet und – wie dies das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid richtigerweise festhielt – weder vorgängig noch im Laufe seiner Tätigkeit als "Consultant" einen schriftlichen, detaillierten Plan verfasst, der die Art der Beratungstätigkeit, den angenommenen Kapitalbedarf, eine allfällig zu erwartende anfängliche Durststrecke und die in den kommenden Jahren zu erwartenden Kosten und Umsätze umschrieben hätte. Des weitern fehlen Ausführungen zu den Risiken, zum Ausstiegsszenario und den Bedingungen, die zu einer Aufgabe des Geschäfts hätten führen müssen.

Die eben erläuterten Anforderungen an einen Businessplan gelten selbstverständlich für jedermann, auch für ehemalige Direktoren grösserer Firmen. Der sinngemässe Hinweis, ein pensionierter Direktor der D AG habe seine diesbezüglichen Gedanken nicht in der vorgeschriebenen Form festzuhalten, hilft dem Pflichtigen nicht weiter (vgl. die handschriftliche Randnotiz des Pflichtigen).

ccc) Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht zeigt sich weiter in den über den Zeitraum 2006 bis 2010 verbuchten und steuerlich geltend gemachten kumulierten Verlusten von insgesamt über Fr. 160'000.-. Der mittlerweile über 70jährige Pflichtige müsste bei gleichbleibenden Aufwendungen Umsätze in weit grösserer Höhe generieren, um diesen Betrag innert nützlicher Frist wieder wettzumachen und die Unternehmung zum finanziellen Erfolg zu führen, was als illusorisch erscheint. An dieser Feststellung ändert auch die Provisionszahlung im Jahr 2011 von Fr. 12'375.- nichts, die angesichts der erheblichen Anfangsinvestitionen als gering anmutet. Jeder vernünftig handelnde Unternehmer hätte seine Tätigkeit unter den geschilderten Umständen längst eingestellt.

ddd) Die Einwendungen des Pflichtigen sind nicht geeignet, den Nachweis der Planmässigkeit auf andere Art und Weise zu erbringen.

Zunächst ist festzuhalten, dass die vom Pflichtigen angeführten Beispiele für seine Geschäftstätigkeit zum Teil völlig ausserhalb des Firmenzwecks liegen:

So konzentrierte sich der Pflichtige nicht etwa ausschliesslich auf sein erklärtes Kerngebiet (Ansiedlung der Geschäftstätigkeit von Firmen aus Z in der Schweiz), auf welchem er möglicherweise ein gewisses Fachwissen mitbrachte oder sich zumindest innert nützlicher Frist rudimentäre Kenntnisse und Erfahrungen hätte aneignen können. Die von ihm angeführte Korrespondenz mit einem Professor vom 2. April 2008 zeigt im Gegensatz dazu auf, dass er sich vielfach gar nicht darüber im Klaren war, was er denn genau beraten wollte. Im erwähnten Schreiben soll sich seine Dienstleistung ganz allgemein auf "operative Fragen" und die "Akquisition von Spendengeldern" beziehen. Statt indes im Schreiben zunächst die konkrete Beratungstätigkeit näher zu umschreiben, beschränkte er sich mehrheitlich auf Ausführungen zu seinem eigenen Honorar, zu Spesenentschädigungen, der Unfall- und Haftpflichtversicherung und eigenen Visitenkarten.

Auch das von ihm erwähnte Projekt, bei welchem Fertighäuser in Q geplant und verkauft werden sollten, liegt ausserhalb des erklärten Firmenziels der Ansiedlung von Firmen aus Z in der Schweiz. Es bleibt dabei völlig offen, welche Rolle der Pflichtige bei dieser letztlich gescheiterten Unternehmung einnahm und welche Beratungsdienstleistungen er hätte einbringen sollen. Vom Businessplan hat er nur die ersten Seiten mit Titelblatt und Inhaltsverzeichnis eingereicht. Dass er sich gar selber mit eigenem Kapital hätte beteiligen wollen, wird nicht behauptet.

Schliesslich versäumte es der Pflichtige zumindest in den in der Beschwerde-/Rekursschrift aufgeführten Beispielen, verbindliche Beratungsverträge über seine Honorare abzuschliessen, was den Eindruck erhärtet, dass sich seine Tätigkeit – ob bewusst oder unbewusst – nicht primär auf der geschäftlichen Ebene abspielte, sondern viel eher der unverbindlichen Kontaktpflege diene. Zu einem ernsthaften Geschäftsgebaren gehört vornehmlich, dass durchsetzbare, rechtlich verbindliche, in der Regel schriftliche Verträge über den Umfang und Inhalt sowie über die Abgeltung der gebotenen Dienstleistungen abgeschlossen werden:

Der Vertreter der Firma E AG aus Z hielt am 19. Oktober 2007 im Hinblick auf ein Treffen bei einer schweizerischen Bank in Zürich unmissverständlich fest, dass er nicht gewillt sei, Beratungsdienstleistungen zu bezahlen und nur ein unverbindliches, kostenfreies Gespräch wünsche. Aus der Korrespondenz geht mit keinem Wort hervor, dass besagte Firma überhaupt in Betracht zog, zu einem späteren Zeitpunkt mit dem

Pflichtigen einen rechtlich verbindlichen Beratungsvertrag abzuschliessen und auch noch ein Honorar zu vereinbaren.

Genau gleich verhält es sich beim persönlichen Kontakt mit Herrn F, dem Vertreter der Firma F AG aus Z, mit welchem der Pflichtige im Jahr 2006 mehrere Gespräche geführt haben will. Herr N erklärte, nachdem er vom Pflichtigen auf das offenbar lediglich mündlich angetönte Beratungshonorar (sogenannte "Consulting Fee") angesprochen worden war, in einem unwirsch gehaltenen Schreiben vom 11. März 2006, er lehne die Zahlung der entsprechenden Rechnung ab. Der Pflichtige habe von ihm niemals einen Auftrag erhalten, irgendwelche Besprechungen für die F AG durchzuführen, noch habe er ihm dafür ein Angebot gemacht.

Die bereits erwähnten Verträge zur Personalvermittlung vermögen die Planmässigkeit des Vorgehens des Pflichtigen ebenfalls nicht zu belegen. Es handelt sich um völlig unverbindliche Absichtserklärungen über die gegenseitige Vermittlung von potentiellen Kunden, welche sich auf der Suche nach einer Arbeitsstelle befinden. Ein Honorar ist nur bei einer erfolgreichen Vermittlung geschuldet.

eee) Nach dem Gesagten sind die Aktivitäten des Pflichtigen mangels ernsthafter Gewinnerzielungsabsicht nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei anzusehen. Die Vorinstanz hat den deklarierten Verlust demnach zu Recht nicht zum Abzug zugelassen, was zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs auch in diesem Punkt führt.

3. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss von den vollständig unterliegenden Pflichtigen zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]