

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.19
1 ST.2014.25

Entscheid

25. April 2014

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. Der 19... geborene A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) ist Facharzt im Bereich D. Als Angestellter beim "E" (im Handelsregister eingetragene Kollektivgesellschaft mit 6 Teilhabern) übte er seine fachärztliche Tätigkeit in den vergangenen Jahren als unselbstständig Erwerbender aus.

Im ... 2010 erwarb er von F dessen D-Praxis in G. In der Steuererklärung 2010 deklarierte er in diesem Zusammenhang vermögensseitig unter Ziff. 32 (Betriebsvermögen Selbstständigerwerbender) einen Betrag von Fr. 200'000.-; dies mit der Bemerkung "Praxiskauf von Dr. med. F (Goodwillkapital), Abschreibung ab Aufnahme selbst. Tätigkeit/Teilhaberschaft E". Im Schuldenverzeichnis 2010 führte er in gleichem Zusammenhang Schulden von total Fr. 200'000.- auf, nämlich ein zinsloses Darlehen des E von Fr. 100'000.- sowie eine "Restschuld Kauf Praxis Dr. F." von Fr. 100'000.-. Im Rahmen der rechtskräftigen Veranlagung bzw. Einschätzung der Steuerperiode 2010 wurden diese Positionen steuerbehördlich bestätigt.

In der Steuerklärung 2011 wurde für den Pflichtigen ein Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 102'373.- deklariert. Dieser setzte sich gemäss beiliegendem Hilfsblatt A wie folgt zusammen: Das im Vorjahr aufgeführte Goodwillkapital wurde von Fr. 200'000.- auf Fr. 0.- abgeschrieben; zur Begründung wurde angemerkt, dieses sei aufgrund der "Aufhebung des Praxisstopps per Ende 2011" wertlos geworden. Aufwandseitig wurden zudem "übrige Geschäftsunkosten" von insgesamt Fr. 2'373.- aufgelistet. Auf der Seite der Erträge wurde der Erlass des Darlehens des E im Betrag von Fr. 100'000.- vermerkt. Vermögensseitig wurden im Zusammenhang mit dem Praxiskauf nunmehr weder Geschäftsaktiven noch Schulden aufgeführt.

Mit Auflage vom 19. August 2013 verlangte die Steuerkommissarin die Vorlage des Praxisübernahmevertrags und des Darlehensvertrags und stellte die Fragen, wieso das E auf die Darlehensrückzahlung verzichtet habe und wieso die selbstständige Erwerbstätigkeit nie aufgenommen worden sei.

Mit Eingabe vom 19. August 2013 liessen die Pflichtigen die verlangten Dokumente einreichen. Betreffend die Frage zum Darlehenserlass wurde auf den Darle-

hensvertrag verwiesen; diesem war zu entnehmen, dass die Rückzahlung des Darlehens im Fall des Wegfalls des Praxisstopps entfalle. Zur Frage betreffend die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit wurde erklärt, dies hange davon ab, wann die Teilhaber des E den Pflichtigen als Partner aufnehmen würden.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid je vom 26. August 2013 eröffnete die Steuerkommissarin den Pflichtigen die folgenden Steuerfaktoren:

	Staats- u. Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	388'700.-	455'900.-
Satzbestimmendes Einkommen	468'100.-	
Steuerbares Vermögen	478'000.-	
Satzbestimmendes Vermögen	484'000.-	

Gegenüber der Selbstdeklaration liess sie dabei einkommensseitig den vorerwähnten Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 102'373.- unberücksichtigt, weil der Pflichtige keine solche Tätigkeit aufgenommen habe; den Erlass des Darlehens über Fr. 100'000.- erfasste sie gestützt auf die Einkommensgeneralklausel jedoch als Einkommen.

B. Mit Einsprache vom 27. September 2013 wandten sich die Pflichtigen gegen diese Korrekturen und liessen sie im Hauptantrag die Festsetzung der Steuerfaktoren gemäss ihrer Deklaration beantragen; eventualiter sei das von den Steuerbehörden im Vorjahr akzeptierte Goodwillkapital von Fr. 200'000.- als abschreibungsfähiges Geschäftsaktivum vorzutragen. Zur Begründung des Hauptantrags wurde zusammengefasst geltend gemacht, dass zur Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit als D eine Praxisausübungsbewilligung der kantonalen Gesundheitsdirektion erforderlich sei. Weil es Wunsch des Pflichtigen gewesen sei, als selbstständiger D zu praktizieren, habe er nach einer möglichen Praxisnachfolge bzw. Praxisübernahme Ausschau gehalten und sei er schliesslich bei Dr. F fündig geworden. Nach dem Erwerb von dessen Praxis habe er bei der Gesundheitsdirektion die besagte Praxisausübungsbewilligung beantragen können. Damit habe er über zwei Optionen verfügt: Einerseits hätte er die Praxis von Dr. F weiterführen bzw. eine eigene neue D-Praxis eröffnen können;

andererseits sei die Praxisausübungsbewilligung Voraussetzung dafür gewesen, um Teilhaber beim E zu werden, wo er als erster Nachfolgekandidat bestimmt gewesen sei. Die Praxis bzw. Praxisbewilligung habe er vorab mit Blick auf die letzere Variante gekauft; er habe jederzeit für die Aufnahme als Partner beim E bereit sein wollen. Ende 2011 sei der Praxisstopp im Kanton Zürich aufgehoben worden, womit die Praxisbewilligung – bei entsprechendem Ausbildungsnachweis – praktisch kostenlos erhältlich gewesen sei; damit sei seine Investition wertlos geworden. Unter diesen Umständen sei die vorgenommene Abschreibung buchhalterisch korrekt; bei einer allfälligen Wiedereinführung des Praxisstopps hätte umgekehrt eine Aufwertung des Aktivums zu erfolgen. Im Übrigen wäre die Investition, welche die Steuerbehörde per 2010 als Geschäftsaktivum bzw. Goodwillkapital ja akzeptiert habe, praxisgemäss über 3 bis 5 Jahre hinweg ebenfalls abzuschreiben gewesen.

Mit Entscheiden vom 7. Januar 2014 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Es blieb dabei, dass keine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliege, womit es auch an Geschäftsvermögen fehle, welches abgeschrieben oder fortgeschrieben werden könnte.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 31. Januar 2014 liessen die Pflichtigen die Anträge ihrer Einsprache samt Begründung erneuern.

Das kantonale Steueramt schloss am 12. Februar 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Im Streit liegt primär die Frage, ob der Pflichtige per 2011 (nebenberuflich) einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachging bzw. über Geschäftsvermögen verfügte. Dies wäre Voraussetzung für die steuermindernde Berücksichtigung eines Verlusts aus einer solchen Tätigkeit zufolge Totalabschreibung des Geschäftsvermögens

(Hauptantrag) oder die Fortschreibung von abschreibungsfähigem Geschäftsvermögen (Eventualantrag).

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. 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.

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, 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 (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).

c) 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 äus-

serer 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).

d) 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 innerhalb der Beschwerde- bzw. Rekursfrist 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 Rekursinstanz 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. a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Pflichtige seine fachärztliche Tätigkeit als D im Rahmen der Behandlung von Patientinnen und Patienten bisher nicht freiberuflich ausgeübt hat. Selbstständigerwerbend waren demgegenüber die 6 Partner des E, bei welchem der Pflichtige in den letzten Jahren mit einem Jahresbruttosalär von rund Fr. 400'000.- (vgl. Lohnausweise 2010 und 2011) als angestellter Facharzt tätig war.

Offensichtlich hatte er im Alter von gut ... Jahren nun aber die Absicht, seine fachärztliche Tätigkeit inskünftig auch als Selbstständigerwerbender auszuüben. Anders ist nicht zu erklären, dass er Ende 2010 von Dr. F dessen D-Praxis in G übernommen und in diesem Zusammenhang Geldmittel von Fr. 200'000.- investiert hat. Dem Praxisübernahmevertrag ist dabei zu entnehmen, dass es bei dieser Übernahme nicht um die Praxis als solche ging (d.h. um medizinische Gerätschaften, den Kundestamm etc.), sondern vorab um die "Praxisbewilligung" im Sinn der gesundheitspolizeilichen Bewilligung zur Ausübung einer freiberuflichen Ärztetätigkeit in einer eigenen Praxis. Dies hat einen nachfolgend näher auszuleuchtenden gesundheitsrechtlichen Hintergrund:

aa) Auf den 1. September 2007 wurde auf Stufe Bund das neue Bundesgesetz über die universitären Medizinalberufe (MedBG) und auf den 1. Juli 2008 auf Stufe Kanton das neue Gesundheitsgesetz (GesG) sowie die neue, u.a. die bisherige Ärzteverordnung ersetzende Verordnung über die universitären Medizinalberufe (MedBV) in Kraft gesetzt. Damit wurde das Medizinalberuferecht grundlegend erneuert (vgl. Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich, Kantonsärztlicher Dienst: Das neue Medizinalberuferecht, Leitfaden für Ärztinnen und Ärzte mit Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung im Kanton Zürich, Version September 2013, auch zum Folgenden).

Für die selbstständige Ausübung der ärztlichen Tätigkeit bedarf es einer Bewilligung des Kantonsärztlichen Dienstes. Die Bewilligung wird erteilt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a. eidgenössisches oder eidgenössisch anerkanntes ausländisches Diplom,
- b. eidgenössischer oder eidgenössisch anerkannter Weiterbildungstitel,
- c. Vertrauenswürdigkeit,
- d. Physischer und psychischer Zustand, der Gewähr für eine einwandfreie Berufsausübung bietet.

Bewilligungen zur selbstständigen Berufsausübung werden jeweils für die Dauer von zehn Jahren, jedoch längstens bis zum Erreichen des vollendeten 70. Altersjahres der Gesuch stellenden Person erteilt. Nach dem Erreichen des vollendeten 70. Altersjahres werden die Bewilligungen für längstens drei Jahre erteilt. Ab dem vollendeten 70. Altersjahr kann auch eine auf die Behandlung der nächsten Angehörigen und des engsten Freundeskreises sowie auf die Erstellung von Gutachten beschränkte Berufsausübungsbewilligung (sog. Seniorenbewilligung) beantragt werden. Die Bewilligungen werden erneuert, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen fortbestehen. Für die erstmalige Bewilligungserteilung wird eine Gebühr von Fr. 1'000.- und für die Erneuerungen eine solche von Fr. 250.- erhoben.

Praxismgemeinschaften mit anderen zur selbstständigen Berufsausübung im Kanton Zürich bewilligten Ärztinnen und Ärzten (als einfache Gesellschaft, Kollektivgesellschaft oder als Komplementäre einer Kommanditgesellschaft) sind zulässig. Jede Ärztin/jeder Arzt mit Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist dabei für sein Handeln dem Kantonsärztlichen Dienst als Aufsichtsbehörde gegenüber selber verantwortlich.

bb) Dass der Pflichtige bereit war, im Zusammenhang mit der Berufsausübungsbewilligung, welche nach dem Gesagten im Normalfall bei der Gesundheitsdirektion gegen eine Gebühr von Fr. 1'000.- beantragt werden kann, einen Geldbetrag von Fr. 200'000.- zu investieren, erklärt er mit dem sog. "Praxisstopp". Konkret ging es dabei um Folgendes:

Mit dem Ziel, die Kosten im Gesundheitswesen einzudämmen sowie dem Zugang von frei praktizierenden Ärztinnen und Ärzten als Folge der Personenfreizügigkeit vorzubeugen, wurde im Juli 2002 in der Schweiz ein Zulassungsstopp für Ärztinnen und Ärzte in freier Praxis eingeführt. Die vom Bundesrat hierzu erlassene Verordnung basiert auf Artikel 55a des geltenden Bundesgesetz über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG). Dieser Zulassungsstopp wurde als notrechtliche Massnahme

zunächst befristet eingeführt und immer wieder verlängert; letztmals bis Ende 2011, wobei für Hausärzte der Stopp schon Mitte 2010 aufgehoben wurde, nicht aber für Fachärzte. Im Kalenderjahr 2012 galt der Zulassungstopp nicht mehr. Bereits im Juni 2013 beschloss das Bundesparlament jedoch eine Neuauflage der zwischen 2002 und 2011 geltenden notrechtlichen Massnahme befristet bis zum 30. Juni 2016; diese betrifft faktisch aber allein noch Direktzuzüger aus dem Ausland, wobei die Kantone berechtigt sind, auch den dergestalt beschränkten Zulassungstopp wieder aufzuheben (vgl. Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung [Vorübergehende Wiedereinführung der bedarfsabhängigen Zulassung] vom 21. November 2012). Letzter Möglichkeit folgend hat sich der Kanton Zürich gegen die Wiedereinführung eines (beschränkten) Zulassungstopps ausgesprochen (vgl. Medienmitteilung des Regierungsrats vom 18. Juli 2013).

cc) Zusammenfassend lässt sich zum gesundheitsrechtlichen Hintergrund des vorliegenden Falls festhalten, dass ein Facharzt vor dem 1. Januar 2012 und damit in der hier betroffenen Zeit (vorbehältlich von hier nicht interessierenden Ausnahmen) nur dann eine Praxis eröffnen bzw. den Weg in eine freiberufliche Tätigkeit einschlagen konnte, wenn ein bisheriger Facharzt seine Praxis altershalber aufgab bzw. einen Nachfolger suchte.

b) Vom Zulassungstopp betroffen war per 2010 als Facharzt im Bereich D auch der Pflichtige. Wenn er deshalb vom sich in den Ruhestand begebenden Dr. F gegen Ende 2010 dessen Praxis erworben hat, um damit letztlich zu einer Praxisausübungsbewilligung zu gelangen bzw. das Ticket für den Einstieg in die freiberufliche Tätigkeit als Facharzt zu erhalten, so dokumentiert die in diesem Zusammenhang getätigte Investition von Fr. 200'000.- mehr als eine vage Absicht zur gelegentlichen Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Mit Blick auf die einschlägigen Indizien betreffend das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ist damit jedenfalls das Kriterium der erheblichen Investition erfüllt. Auch die Einsprachebehörde stellt dies nicht in Abrede. Sie macht aber geltend, dass die übrigen Kriterien wie "eigene Geschäftsräumlichkeiten, Beschäftigung von eigenem Personal, Unternehmerrisiko, Verantwortung nach aussen" eben nicht erfüllt seien und der Pflichtige zudem nicht auf eigene Rechnung und Gefahr gehandelt habe. Die Erfüllung eines einzigen Kriteriums reiche nicht aus, um als selbstständig erwerbstätig zu gelten und Geschäftsvermögen aktivieren zu können. Nach dem Erwerb der D-Praxis in G für Fr. 200'000.- und der damit verbunden Praxisausübungsbewilligung hätte der Pflichtige als selbstständig

Erwerbender seine Tätigkeit aufnehmen können. Dies habe er jedoch nicht getan; vielmehr sei er weiterhin beim E angestellt geblieben. Zwar sei es seine Absicht gewesen, dort als Gesellschafter aufgenommen zu werden, doch sei dies in der Folge bis zum heutigen Zeitpunkt nicht geschehen. Fehle es an einer selbstständigen Erwerbstätigkeit, so könne die fragliche Investition auch nicht als Geschäftsvermögen qualifizieren. Blosser Pläne und Absichten, welche im Erwerbszeitpunkt für die Verwendung des erworbenen Vermögensgegenstands bestanden hätten, müssten im vorliegenden Fall unberücksichtigt bleiben.

c) Vorliegend geht es nicht um die Frage der Abgrenzung zwischen einer un-selbstständigen und einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Möglich ist nämlich auch eine Kombination; gerade an Instituten oder in Spitälern tätige Ärzte praktizieren oftmals in beiden Bereichen. Der Pflichtige war beim E unbestrittenermassen als Angestellter tätig, doch verfolgte er in der hier betroffenen Zeit die Absicht, inskünftig auch freiberuflich tätig zu sein und dies möglichst in Form einer ihm arbeitgeberseitig bereits in Aussicht gestellten Partnerschaft.

Entscheidend ist für den vorliegenden Fall damit die Frage nach dem Beginn der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Dieser lässt sich oftmals nicht leicht feststellen. Immerhin kann gesagt werden, dass selbstständige Erwerbstätigkeit nicht erst in demjenigen Zeitpunkt beginnt, in dem die ersten Einkünfte fliessen, sondern mit den ersten Vorbereitungshandlungen, die im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar werden (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A. 2008, Art. 18 N 37 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 54 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 44 StG; alle unter Hinweis auf BGE 115 V 161, dieser auch zum Folgenden). Beispiel für die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr sind das Eröffnen eines eigenen Büros, das Anstellen von Personal oder das Tätigen von Investitionen. Es ist damit durchaus möglich, dass eine Betätigung, die im Übrigen alle Merkmale selbstständiger Erwerbstätigkeit erfüllt, unter Umständen erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt. Dies ist gemäss Verwaltungsgericht etwa der Fall, wenn eine steuerpflichtige Person zu Beginn ihrer Geschäftstätigkeit während längerer Zeit in grossem Umfang Arbeitskraft einsetzt und erhebliche finanzielle Mittel investiert, um ein Produkt zur Marktreife zu entwickeln oder ein Dienstleistungsgeschäft aufzubauen (RB 2008 Nr. 78).

d) Wie in E. 2b erwähnt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, ob eine selbstständige Tätigkeit vorliegt (bzw. begonnen hat). Diese Umstände sind hier insoweit besonders, als die freiberufliche Ausübung einer fachärztlichen Tätigkeit eine gesundheitspolizeiliche Bewilligung erheischt, welche in der betroffenen Zeit aufgrund des schweizweit geltenden Zulassungsstopps auf normalem Weg nicht erhältlich war. Ohne diesen Zulassungsstopp hätte ein Arzt die Bewilligung jederzeit bei der kantonalen Gesundheitsdirektion beantragen können und hätte er diese bei Erfüllen der üblichen Voraussetzungen gegen eine bescheidene Gebühr auch erhalten. Mit dem Erhalt der Bewilligung wäre er dabei gegen Aussen (d.h. insb. gegenüber den Gesundheitsbehörden) zwar schon in Erscheinung getreten; erst die Eröffnung einer neuen oder die Übernahme einer bestehenden Praxis wäre alsdann aber mit Anfangsinvestitionen bzw. mit aktivierungsfähigem Geschäftsvermögen verbunden gewesen und hätte damit den eigentlichen Beginn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit markiert. Hätte ein angestellter Arzt die Bewilligung eingefordert und in der Folge mit der Aufnahme einer mit entsprechenden Anfangsinvestitionen verbundenen freiberuflichen Tätigkeit jedoch noch zugewartet, so hätte sich für die Steuerbehörde die Frage nach dem Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit regelmässig nicht gestellt. In solcher Konstellation wäre ein Arzt nämlich kaum auf die Idee gekommen, die Kosten für die Bewilligung von Fr. 1'000.- bei der Einkommenssteuer als Verlust aus freiberuflicher Tätigkeit in Abzug zu bringen oder aber die erhaltene Berufsausübungsbewilligung mit dem Wert der bezahlten Gebühr von Fr. 1'000.- als Geschäftsvermögen zu aktivieren und alsdann abzuschreiben.

aa) Aufgrund des Zulassungsstopps musste ein Arzt mit der Absicht, inskünftig (auch) freiberuflich zu praktizieren, nun aber bereits für den Erhalt der dafür benötigten Berufsausübungsbewilligung hohe Investitionen tätigen, indem er – wie im vorliegenden Fall – nach einer Praxis Ausschau halten musste, welche ein Berufskollege altershalber einem Nachfolger gegen ein Entgelt abzugeben bereit war. Wenn der Pflichtige in diesem Sinn bei Dr. F fündig wurde und dessen D-Praxis in G für Fr. 200'000.- übernehmen konnte (vgl. "Praxisübernahmevertrag-Preisvereinbarung" vom 2010), so tätigte er auf eigenes Risiko eine Investition, welche im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar war und damit den Beginn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit markierte. Wenn er auch zu dieser Zeit freiberuflich noch keine Patientinnen und Patienten behandelte, ändert dies nichts daran, dass er neben Risikokapital auch Arbeitskraft einsetzte, indem er im Rahmen eines geplanten Vorgehens mittels nach Aussen wahrnehmbaren Vorbereitungshandlungen die Voraussetzungen geschaffen hat, um fortan auch als frei praktizierender Arzt tätig sein zu können.

Aufgrund des Praxiskaufs bzw. der getätigten hohen Investition war per Ende 2010 folglich davon auszugehen, dass der Pflichtige neben seiner fortdauernden Anstellung beim E zusätzlich bereits mit dem Aufbau einer selbstständigen Erwerbstätigkeit begonnen hatte. Zurecht hat er deshalb den Betrag von Fr. 200'000.-, welchen er für den Praxiskauf bzw. die Erlangung der Praxisbewilligung eingesetzt hatte, in der Steuerklärung 2010 als Geschäftsvermögen deklariert. Der von ihm bezahlte Kaufpreis qualifizierte dabei aber nicht als "Goodwillkapital" (vgl. Deklaration), sondern entsprach dem Verkehrswert der Praxisbewilligung zu dieser Zeit. Auch die Steuerbehörde ist im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung 2010 in der Folge von entsprechenden "Geschäftsaktiven" ausgegangen (vgl. Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2010).

bb) Wie bereits erwähnt, wurde der 2002 schweizweit eingeführte und immer wieder verlängerte Zulassungsstopp für neue Arztpraxen auf Ende 2011 aufgehoben. Voraussehbar war dies bis weit ins Jahr 2011 hinein nicht; Klarheit herrschte erst im Herbst 2011. So berichtete die "NZZ am Sonntag" am 18. September 2011 (abrufbar über www.nzz.ch), dass selbst unter Fachleuten bisher unklar gewesen sei, ob eine neuerliche Verlängerung des Zulassungsstopps beschlossen werde. Ihre Recherchen bzw. Anfragen bei den präsidierenden Mitgliedern der Gesundheitskommissionen von Stände- und Nationalrat hätten nun aber ergeben, dass der Zulassungsstopp Ende 2011 definitiv auslaufe. Damit bestand also im Herbst 2011 plötzlich Gewissheit darüber, dass ein Arzt ab dem 1. Januar 2012 die Bewilligung zur Ausübung einer freiberuflichen fachärztlichen Tätigkeit auf normalem Weg mit Kosten in Höhe der Bewilligungsgebühr von Fr. 1'000.- erhalten würde. Die vom Pflichtigen per 2010 erworbene Praxisbewilligung wurde damit aufgrund von veränderten gesundheitsrechtlichen Rahmenbedingungen per Herbst 2011 plötzlich wertlos, was buchhalterisch deren Abschreibung bzw. die Abschreibung der diesbezüglichen Geschäftsaktiven von Fr. 200'000.- auf Fr. 0.- zur Folge haben musste. Hatte im Vorjahr der Kauf der Praxisbewilligung im Sinn einer Vorbereitungshandlung den Beginn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit markiert, so erwachsen dem Pflichtigen in deren Rahmen per 2011 also Aufwendungen in Form dieses Abschreibungsbedarfs.

cc) Auch die der Rechnung 2011 belasteten "übrigen Geschäftsunkosten" von Fr. 2'273.- (vgl. Aufstellung zu Hilfsblatt A) entspringen sodann der begonnenen selbstständigen Erwerbstätigkeit. Diese betreffen etwa eine "Verfügungsgebühr der Gesundheitsdirektion" (wohl für das Fortführen bzw. Umschreiben der Bewilligung von Dr. F) sowie die Kosten für die Erteilung der "ZSR-Nummer bei Santésuisse". Bei Letz-

terem geht es darum, dass ein Arzt für die Tätigkeit in der freien Praxis (= Praxiseröffnung/ -übernahme, Gründung oder Einstieg in eine Gruppenpraxis etc.) zu Lasten der sozialen Krankenversicherung (d.h. die Leistungen der Ärztin oder des Arztes werden von den Krankenkassen vergütet) neben der kantonalen Berufsausübungsbewilligung zusätzlich auch bei Santésuisse (= Branchenverband der schweizerischen Krankenversicherer) eine Zahlstellenregisternummer (ZSR) einzuholen hat. Die übrigen Geschäftskosten dokumentieren mit Blick auf die Indizien zur selbstständigen Erwerbstätigkeit damit den Fortschritt der Planung bzw. Umsetzung und die erweiterte Teilnahme am Wirtschaftsverkehr.

e) Dass der Pflichtige per 2011 noch keine Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielte, ändert an alledem nichts. Wenn ein Arzt Fr. 200'000.- für eine Praxisbewilligung investiert und sich für die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit sowohl bei der kantonalen Gesundheitsdirektion als auch bei Santésuisse registrieren lässt, so liegt dem nicht private Liebhaberei zugrunde, sondern das Ziel der mittelfristigen Erzielung eines Erwerbseinkommens. Für die Umsetzung dieses Ziels ist in einem solchen Fall praxismässig eine gewisse Zeitspanne zuzugestehen. Selbst in Fällen im typischen Grenzbereich zwischen selbstständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei/Hobby (z.B. bei künstlerischen Aktivitäten) wird dies nach dem Gesagten so gehandhabt. Nur wenn der Pflichtige also nach mehreren Jahren noch immer keine Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielte, wäre ihm dannzumal die Geltendmachung von diesbezüglichen Verlusten unter Hinweis auf das Fehlen einer Gewinnabsicht zu verwehren. Dass die angestrebte Partnerschaft beim E per 2011 nicht zustande kam, lässt die Ende 2010 erst begonnene selbstständige Erwerbstätigkeit folglich nicht untergehen. Ebenso wenig kann die Tatsache, dass es auch per 2012 und 2013 noch nicht klappte, auf die hier zu beurteilende Steuerperiode zurückwirken. Selbst wenn der Pflichtige seine Absicht wieder aufgeben und inskünftig nie Patientinnen und Patienten als freischaffender Arzt behandeln würde, so änderte dies nichts daran, dass er Ende 2010 diesen Weg eingeschlagen und dabei per 2011 einen steuerlich absetzbaren Verlust erlitten hat.

f) Nicht umstritten ist, dass der Erlass des Darlehens, welches das E dem Pflichtigen im Zusammenhang mit dem streitbetroffenen Praxiskauf gewährte, einkommensseitig zu erfassen ist. Dieser Darlehenserlass dokumentiert im Übrigen ebenfalls, dass die vom Pflichtigen getätigte Investition im Zusammenhang mit der ihm in Aussicht gestellten Partnerschaft beim E gestanden hat. Anders ist nicht zu erklären,

dass sich das E mit diesem Darlehenserlass an der Investition des Pflichtigen, welche aufgrund der Aufhebung des Praxisstopps zur Fehlinvestition wurde, beteiligt hat.

4. a) Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs gutzuheissen. Die Einkommenssteuerfaktoren sind um Fr. 202'373.- zu reduzieren (= Negativergebnis aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ohne ertragsseitige Erfassung des von der Vorinstanz einkommensseitig bereits berücksichtigten Darlehenserlass), so dass ein steuerbares Einkommen von Fr. 253'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. ein steuerbares/satzbestimmendes Einkommen von Fr. 189'300.-/265'800.- (Staats- und Gemeindesteuer mit anzupassender Steuerausscheidung) resultiert. Die vermögensseitigen Steuerfaktoren sind im letzteren Steuerbereich nicht streitig und zu bestätigen.

b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

c) Eine Parteientschädigung ist von den obsiegenden Pflichtigen nicht beantragt worden, ist ihnen im Bereich der direkten Bundessteuer jedoch von Amts wegen zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 253'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2011	steuerbar	189'300.-	478'000.-
	satzbestimmend	265'800.-	484'000.-.
[...]			