

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.169 vom 11. Februar 2016

ZH Steuerrekursgericht, 2016-02-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.169

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.169 du 11 février 2016

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.169 del 11 febbraio 2016

Regeste

Das kantonale Steueramt hat einem freiberuflich tätigen, bereits 87-jährigen Rechtsanwalt das Ausüben einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nach drei Verlustjahren zu früh abgesprochen; indes ist in einem zweiten Rechtsgang der verbuchte Aufwand mit Blick auf die geschäftsmässige Begründetheit zu prüfen (TGU, Rückweisung).

Erwägungen

E. 1

A, Steuergemeinde B,

E. 2

Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Süd, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

- 2 - 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 Staats- und Gemeindesteuern (Fr.) (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. 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 3 - Die Einsprachebehörde unterzog in der Folge die im Streit liegende Anwaltstätigkeit nunmehr einer Untersuchung. Dabei interessierte sie sich mit Auflage vom

E. 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. 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 13 - 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 "Einkommensrechnung 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. Grundet 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 der- gestalt 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 Pflichten in Bezug auf die Berechnung der Geschäftsmiete nicht einfach auf Verhältnisse in früheren Jahren verweisen können. cc) Gestützt auf die vorerwähnte Auflageantwort der Pflichten 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 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 14 - prüfen, wenn jegliche Angaben zu konkreten geschäftlichen Anlässen fehlen. Bei den Telefonkosten erscheint es sodann völlig unrealistisch, von den aufgezeichneten, mehreren 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 pflichtgemäßem 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- 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 15 - zellen 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 auszuschneiden.

E. 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 Neuurteilung 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 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 16 - 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 = ZBl 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 Parteient- schädigung durch das Steuerrekursgericht hat nach pflichtgemässen Ermessen zu erfolgen. bb) Die Kostennote des Vertreters setzt sich aus den unspezifizierten Positio- nen "Zeitaufwand" (7.25 Stunden à Fr. 320.- = Fr. 2'320.-) sowie "Schreibarbeiten" (3.25 Stunden à Fr. 120.-) zusammen, was unter Einschluss der Mehrwertsteuer Ge- samt-kosten 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 Pflicht- tige im Steuerjahr 2013 noch immer einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachge- gangen ist. Der Vertreter hatte dies bereits in der eine halbe Seite umfassenden Ein- sprachebegründung 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 übri- gen rund vier Seiten wird grossmehrheitlich und teilweise wortklauberisch (vgl. das in Ziff. III.1 abgehandelte Thema der "sinngemässen Ausführungen") unter verfahrens- rechtlichen 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- 1 DB.2017.169 1 ST.2017.213

- 17 - ren geheilt worden, während in Letzterem keine auszumachen ist. Dass die Ein- sprachebehörde 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 Pflichtigen. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht, den Pflichtigen 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 hin- zuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzuma- chenden 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.