

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.115 vom 9. März 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-03-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.115

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.115 du 9 mars 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.115 del 9 marzo 2020

Regeste

Abgrenzung selbstständige Erwerbstätigkeit/Liebhabelei. Ein Pensionierter, gutbetuchter Pflichtiger betreibt in der Gemeinde X einen Garagenbetrieb seit 2011. Zuvor betrieb er einen Occasionshandel in der Gemeinde Y. Mit dem Betrieb der Garage ist eine neue Geschäftstätigkeit aufgenommen worden. Bis zur strittigen Steuerperiode sind auch ab 2011 hohe Verluste im Umfang von ca. Fr. 1'300'000.- aufgelaufen. Das Erreichen der Gewinnzone ist nicht absehbar. Der Nachweis der Gewinnstrebigkeit ist nicht gelungen. Die Verluste aus Liebhabelei können nicht mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2019.148

- 7 - System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 562). 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 Liebhabelei vorliegt), ist hierfür der Steuerpflichtige beweispflichtig (vgl. StRK I, 18. März 1993 = StE 1995 B 23.1 Nr. 30 ZStP 1993, 107). 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 substantiierte 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 substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung Beweise anzubieten.

E. 3

a) aa) Der Pflichtige ist gemäss unbestrittenem Sachverhalt seit langer Zeit u.a. in der Automobilbranche tätig. Bis im ... 2011 betrieb er unter der Firmierung E C einen Auto-Occasionshandel mit kleiner Reparaturwerkstatt in F (soweit die Vorbringen des Pflichtigen in der separat eingereichten Beschwerdeschrift und Rekurschrift identisch sind, wird nachfolgend jeweils einzig auf die entsprechende Stelle in der Beschwerdeschrift verwiesen). Mit Kaufvertrag vom ... 2010 übernahm er sodann von der Garage G an der Adresse ...strasse 39, H, die Garageneinrichtung, den Adress- und Wagenstamm sowie die per ... 2011 vorhandenen Ersatzteile. Die Garage an diesem Standort betreibt der Pflichtige bis heute unter der Firmierung "I" (die Beilagen zur Beschwerde bzw. zum Rekurs sind

weitgehend identisch, mithin nachfolgend auf eine separate Nennung verzichtet wird und, soweit identisch, jeweils lediglich die Beilagen zur Beschwerdeschrift genannt werden). Seit ... 2012 ist die Garage Lokalvertreterin der Automarke J (bei der Übernahme war die Garage eine K-Markenvertretung, die jedoch nicht weitergeführt wurde bzw. nicht weitergeführt werden konnte). Nach Ausscheiden des anderen Kollektivgesellschafters wurde die Firma sodann per ... 2013 in die Einzelfirma des Steuerpflichtigen umgewandelt. Das Einzelunternehmen hat zum letzten Mal im Geschäftsjahr 2006 einen Gewinn verbuchen können und schreibt seither Verluste. Der Pflichtige ist soweit ersichtlich nicht in das operative Tagesgeschäft miteingebunden, sondern beschäftigt dafür mehrere Mitarbeiter (z.B. Geschäftsführer, Mechaniker etc.). 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 8 - bb) Zum separat geführten Einzelunternehmen des Pflichtigen "D" in L, welches gemäss Deklaration in der Steuererklärung in der Branche "Diverse" tätig ist, sind hingegen keine näheren Informationen bekannt. Auch das Handelsregister enthält keine Informationen, was jedoch wegen des geringen Umsatzes nachvollziehbar und nicht zu beanstanden ist (vgl. Art. 36 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007; der Eintrag ins Handelsregister ist für Einzelunternehmen erst ab einem Jahresumsatz von Fr. 100'000.- zwingend). Immerhin legen die vom Pflichtigen jeweils in der Steuererklärung deklarierten Verluste seit 2011 nahe, dass er im Rahmen dieser Tätigkeit durchgehend positive Ergebnisse erwirtschaftete, da die in der Steuererklärung deklarierten und bis anhin steuerlich akzeptierten (Netto-)Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit gesamthaft tiefer sind, als die erwirtschafteten Verluste des Garagenbetriebs gemäss deren Bilanz. Die Tätigkeit des Pflichtigen im Bereich "Diverse" ist deshalb mangels gegenteiliger Vorbringen der Parteien unbestrittenermassen als selbständige Erwerbstätigkeit einzustufen (grundsätzlich können Steuerpflichtige gleichzeitig mehrere separate Einzelunternehmen führen; vgl. z.B. BGr, 4. Juni 2004 = StE B 23.1 Nr. 57). In der Steuerperiode 2017 betrug der steuerbare Gewinn aus dieser Tätigkeit Fr. 6'525.-. b) Das kantonale Steueramt qualifiziert die Tätigkeit des Pflichtigen im Automobilbereich in steuerlicher Hinsicht nicht mehr als selbständige Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG. Namentlich die angehäuften Verluste aus dem Betrieb der Garage I führten dazu, dass das kantonale Steueramt ab der Steuerperiode 2017 die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen in Abrede stellt und dessen Garagenbetrieb als nicht kommerzielle Tätigkeit taxiert. Der Pflichtige habe in den letzten elf Steuerperioden (2007 - 2017) nie einen Gewinn erwirtschaftet und stehe auch nicht davor, dies in absehbarer Zeit zu tun. Wegen der seit 2007 angehäuften Verluste könne somit auch nicht mehr von einer Aufbauphase gesprochen werden. Diese Tätigkeit des Pflichtigen erscheine nicht als geeignet, seine Lebenshaltungskosten zu finanzieren. Das kantonale Steueramt macht geltend, dass er ohne Einnahmen aus anderen Quellen die Tätigkeit längstens aufgegeben hätte. Der kumulierte Verlust der Garage I beziffert es für den Zeitraum 2007 - 2017 in den Einspracheentscheiden auf Fr. 1'644'683.-. Diese Zahl ist indessen offensichtlich um einige zehntausend Franken zu tief, da es sich dabei um den in den Steuererklärungen deklarierten Nettoverlust aus den zwei separaten Einzelunternehmen des Pflichtigen handelt (E. 3a/bb). 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 9 - c) aa) Der Pflichtige bestreitet nicht, in der Vergangenheit im Automobilbereich Verluste angehäuften zu haben, lässt jedoch geltend machen, dass sich sein Geschäft nach wie vor in der Aufbauphase befinde. In der Aufbauphase sei das Erwirtschaften von Verlusten üblich. Seine Sachverhaltsdarstellung basiert dabei wesentlich auf der Behauptung, dass

durch die Übernahme der Garage in H per 2011 eine neue selbstständige Geschäftstätigkeit aufgenommen worden sei, die mit seiner vormaligen Tätigkeit als Occasion-Autohändler in F nichts zu tun habe. Der Pflichtige lässt geltend machen, dass mit der Übernahme der Garage sowie dem per ... 2012 erfolgten Abschluss eines Markenvertretungsvertrags mit der Generalimporteurin der Marke J im Ergebnis eine neue Aufbauphase mit neuer "Zeitrechnung" begonnen habe. Die angehäuften Verluste und die Tätigkeit im Zeitraum 2007 - 2010 dürfe bei der Frage, ob die Tätigkeit des Pflichtigen in der Steuerperiode 2017 als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei, nicht zu dessen Ungunsten in die Beurteilung miteinfließen. bb) Der Pflichtige lässt in materieller Hinsicht vorbringen, dass mit der Aufnahme der neuen Geschäftstätigkeit per 2011 wiederum diverse branchenübliche (Anfangs-)Investitionen in Infrastruktur und Personal notwendig gewesen seien (Einbau eines Montagelifts, Anschaffung von Prüfgeräten, Werkzeugen etc., Ausbildung des Geschäftsführers zum Automobiliagnostiker, etc.). Weitere Investitionen in Reparaturanlagen, Erscheinungsbild der Ausstellungsmöglichkeiten etc. seien seither nötig gewesen, um die Markenvertretung von J wahrnehmen und vertraglich erfüllen zu können. Der Pflichtige lässt geltend machen, seine Geschäftsstrategie bestehe seit Übernahme der Garage hauptsächlich darin, so viele Nutzfahrzeuge wie möglich zu verkaufen, um damit den Kundenstamm auf- und auszubauen. Durch eine persönliche Betreuung und einen qualitativ hochstehenden Service solle eine Bindung dieser Kunden an die Garage erarbeitet und gepflegt werden. Er setze dabei alles daran, das Unternehmen so rasch als möglich in die Gewinnzone zu führen. Um dies zu erreichen, seien in den letzten Jahren neben den genannten Investitionen namentlich die folgenden Anstrengungen unternommen worden: - Einrichtung einer mobilen Werkstatt für die mobile Reparatur von M; - Kooperation mit N-Versicherung für den Versicherungsabschluss gegen Provision; - Verstärkter Werbeaufwand (durch Fahrzeugbeschriftungen, Frühlingsausstellungen, Flyer-Versand, Gutscheineabgabe, Bannerwerbung bei O etc.) zum Zweck der Kundenakquise und der Gewinnung von Neukunden; 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 10 - - Neuaushandlung der Konditionen für den Tankstellenbetrieb mit der Benzinlieferantin; - Abschluss von Service und Reparaturverträgen mit der Gemeinde und dem Zivilschutz; - Gespräche über den Ausbau des Kundenstamms durch Übernahme von anderen Lokalvertretern im Jahr 2019.

E. 4

a) Strittig ist vorliegend, ob der Betrieb der Autogarage in H betreffend die Steuerperiode 2017 eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt oder der Pflichtige diese Tätigkeit (aus steuerlicher Perspektive) nicht aufgrund kommerzieller Motive verfolgt. Diesbezüglich sind sich die Parteien zunächst uneinig darüber, ob der Pflichtige mit der Übernahme der Garage in H eine neue selbstständige Geschäftstätigkeit aufgenommen oder lediglich seine bisherige Tätigkeit im Automobilssektor modifiziert weitergeführt hat. Das kantonale Steueramt vertritt dabei die Auffassung, mit dem Umzug nach H sei die bisherige selbstständige Erwerbstätigkeit modifiziert weitergeführt worden, mithin sich der Pflichtige im massgebenden Steuerjahr 2017 bereits in seinem elften verlustreichen Geschäftsjahr in Folge befinde (2007 - 2017). Gemäss Sachverhaltsdarstellung des Pflichtigen befindet er sich hingegen erst in seinem siebten (verlustreichen) Geschäftsjahr (2011 - 2017). Da die Frage, ob der Tätigkeit des Pflichtigen ein gewinnstrebiges Charakter zukommt, massgebend vom Beurteilungszeitraum abhängt und das Steueramt in den

Einspracheentscheiden insbesondere auf die langanhaltende Verlufterwirtschaftung als gewichtiges Indiz abgestellt hat, bedarf die Frage, ob der Pflichtige mit dem Umzug und der Übernahme der Garage in H eine neue Geschäftstätigkeit begonnen hat, vorab der Klärung. b) aa) Im Allgemeinen zeichnet sich ein Auto-Occasionshändler dadurch aus, dass er Occasions-Fahrzeuge diverser Marken im Sortiment führt und verkauft. Die Haupttätigkeit liegt im An- und Verkauf von Fahrzeugen (mit Aufschlag bzw. Gewinnmarge und gegebenenfalls nach durchgeführter Reparatur oder Aufwertung). Eine Reparaturwerkstatt ist solchen Betrieben oftmals angegliedert. Letztere tätigen in der Regel vorwiegend allgemeine Reparaturen und erbringen Servicedienstleistungen (Winter Check-ups, Vorbereitung auf die Motorfahrzeugkontrolle etc.). Üblicherweise liegt indessen der Fokus des Occasionshandels auf dem An- und Verkauf von Fahrzeugen selbst. Es ist zudem gerichtsnotorisch bekannt, dass zur Vornahme von Reparaturen heute oftmals Zugang zu spezieller Diagnostiksoftware und Ersatzteilkanälen benötigt 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 11 - wird, über die z.T. nur zertifizierte Markenvertretungen oder "Garagenverbände" verfügen, was es autonomen Occasionshändlern immer schwerer macht, grössere Reparaturen selbst durchzuführen. bb) Eine Autogarage mit Markenvertretung bezweckt hingegen, Neuwagen zu verkaufen sowie Reparaturdienstleistungen im Bereich der Herstellergarantie bei den verkauften Neuwagen zu erbringen. Reparaturen innerhalb des Garantiezeitraums müssen in der Regel von einer zertifizierten Markengarage ausgeführt werden, ansonsten die Herstellergarantie hinfällig wird. Dadurch entsteht eine gewisse Kundenbindung. Eine Garage kann dabei im Grundsatz ebenfalls Marken verschiedener Fahrzeughersteller im Sortiment führen bzw. verschiedene Markenvertretungen übernehmen. Die Fahrzeughersteller bezahlen der Markengarage Verkaufsprovisionen für verkaufte Fahrzeuge. Die Markenvertreter unterliegen oftmals genauen Vorgaben von den Autoherstellern was das Erscheinungsbild, die Ausstellungsräumlichkeiten, den Werbeauftritt, die Personalschulung etc. anbelangt. Daneben können indes auch Markengaragen allgemeine Reparatur- und Servicedienstleistungen erbringen und zeitgleich im Occasionshandel tätig sein, wie es der Pflichtige ist. c) aa) Zur Tätigkeit des Pflichtigen vor dessen Umzug nach H kann den Akten nicht viel entnommen werden. In den Rechtsmitteln wurde lediglich festgehalten, dass der Pflichtige in F Occasionsfahrzeuge verkaufte und dort auch eine kleine Reparaturwerkstatt betrieb, mithin er vor dem Umzug wohl als klassischer Occasionshändler mit Fokus auf den An- und Verkauf von Fahrzeugen einzustufen war (E. 4b/aa). Diese Sachverhaltsdarstellung wurde vom kantonalen Steueramt nicht bestritten. bb) Stichhaltige Informationen zur effektiven Tätigkeit des Pflichtigen seit dem Umzug nach H liefern demgegenüber namentlich dessen Geschäftszahlen. Analysiert man die vom Pflichtigen eingereichten Erfolgsrechnungen seit 2011 sowie die Tabelle zu den Fahrzeugverkäufen seit 2012, d.h. seit Übernahme der J-Markenvertretung, wird schnell klar, dass der Pflichtige seit Übernahme der Garage tatsächlich schwerpunktmässig eine Markengarage betreibt und sich nicht mehr hauptsächlich mit dem Fahrzeug-Occasionshandel beschäftigt. Dies belegen einerseits die Verkaufszahlen sowie auch der Vergleich zwischen den Umsätzen aus dem Verkauf von Neuwagen und Occasionsfahrzeugen, die in der Kategorie Neuwagen je nach Jahr um die Faktoren zwei bis fünf höher sind. Dazu passt auch, dass die Erfolgsrechnung der Garage seit 2012 einen markanten Aufwandrückgang der Position "Aufarbeitung Occasionen" 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 12 - ausweist (von Fr. 66'454.- im Geschäftsjahr 2012 auf Fr. 4'653.- im Geschäftsjahr 2017). cc) Durch die Übernahme der Garage in H per 2011 und den damit verbundenen Ortswechsel hat der Pflichtige somit nicht nur eine blosser Konzeptmodifikation seiner bisherigen Geschäftstätigkeit vorgenommen. Er hat dadurch vielmehr einen eigentlichen Neustart gewagt und mit seiner bisherigen Tätigkeit im klassischen Fahrzeug-Occasionshandel abgeschlossen. Zu Recht weist der Pflichtige in der Beschwerde- und der Rekurschrift darauf hin, dass der Neuwagen- und der Occasionsmarkt ganz unterschiedliche Kundensegmente bedienen. Zudem belegen die von ihm eingereichten Fachjournale und Berichte, dass in der Automobilbranche durchgehend das Neuwagen- und Occasionssegment separat betrachtet werden, was ebenfalls als Indiz dafür zu werten ist, dass es sich auch in steuerlicher Hinsicht um unterschiedliche Geschäftstätigkeiten handeln kann. Letzteres gilt nicht nur mit Bezug auf den eigentlichen Fahrzeugverkauf, sondern wegen der eingangs erwähnten Herstellergarantie auch mit Bezug auf die sonstigen typischen Servicedienstleistungen eines Garagenbetriebs (E. 4b/bb). Seit der Übernahme der Garage in H spricht der Pflichtige schwerpunktmässig demnach ein ganz anderes Kundensegment an. Er dürfte deshalb kaum im namhaften Umfang bisherige Kunden von F an den neuen Standort überführt haben. Der Auffassung des Pflichtigen, mit der Übernahme der Garage in H per 2011 eine neue selbstständige Geschäftstätigkeit aufgenommen zu haben, ist deshalb beizupflichten (E. 3c/bb). dd) Für die Beurteilung der Frage, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2017 mit dem Betrieb der Garage I einer selbstständigen Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 StG nachgegangen ist, ist somit hauptsächlich die Periode ab 2011 einer detaillierten Prüfung zu unterziehen, wobei indessen auch Verhältnisse in den Vor- und Nachperioden hilfsweise berücksichtigt werden können (E. 2c).

E. 5

a) Durch die Aufnahme der neuen Geschäftstätigkeit per 2011 mit der Garage I befand sich der Pflichtige im streitgegenständlichen Steuerjahr 2017 demnach in seinem siebten Geschäfts- und Verlustjahr in Folge. Im Jahr 2018 hat er wiederum einen Verlust erwirtschaftet, der allerdings im Vergleich zu den Vorjahren erstmals knapp nur noch im fünfstelligen Bereich liegt, weswegen auch diese Geschäftszahlen zu Gunsten des Pflichtigen in die nachfolgende Betrachtung aufzunehmen sind. In der 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 13 - Periode 2011 - 2018 hat er damit für seine selbstständige Erwerbstätigkeit im Automobilbereich die folgenden Ergebnisse, mit den folgenden prozentualen Veränderungen im Vergleich zum Vorjahr (gg. Vj.) ausgewiesen, was unbestritten ist: Jahr Ergebnis gg. Vj. Bruttogewinn gg. Vj. Betr. Aufwand gg. Vj. 2011 Fr. - 184'777.00 Fr. 272'674.00 Fr. 364'339.00 2012 Fr. - 129'425.00 -30% Fr. 402'443.00 48% Fr. 483'923.00 33% 2013 Fr. - 186'028.00 44% Fr. 353'318.00 -12% Fr. 450'564.00 -7% 2014 Fr. - 269'803.00 45% Fr. 215'825.00 -39% Fr. 406'291.00 -10% 2015 Fr. - 263'613.00 -2% Fr. 282'356.00 31% Fr. 437'547.00 8% 2016 Fr. - 151'727.00 -42% Fr. 360'942.00 28% Fr. 440'162.00 1% 2017 Fr. - 120'656.00 -20% Fr. 342'684.00 -5% Fr. 430'157.00 -2% 2018 Fr. -97'881.00 -19% Fr. 351'191.00 2% Fr. 425'641.00 -1% Total Fr. -1'403'910.00 Durchschn. 8% Durchschn. 3% b) Diese Geschäftszahlen zeigen zunächst, dass der Pflichtige seit Übernahme der Garage in H beständig namhafte Verluste generiert hat, wobei die Verluste allerdings in den letzten Jahren im Jahresvergleich rückläufig waren. Bis zum strittigen Geschäftsjahr 2017 hat der Pflichtige Fr. 1'306'029.- an Verlusten angehäuft (2011 - 2017).

Ersichtlich ist zudem auch, dass die Geschäftszahlen im Jahresvergleich, bei einem (beinahe) konstanten Betriebsaufwand, eine leicht positive Bruttogewinnentwicklung zeigen. c) aa) Es steht ausser Frage, dass die subjektive Gewinnerzielungsabsicht beim Pflichtigen stets gegeben war. Die Zahlen aus der Buchhaltung führen jedoch auch vor Augen, dass sein Vorgehen offensichtlich nicht geeignet ist, nachhaltig und mit einer gewissen Sicherheit einen Überschuss zu erwirtschaften und überdies die angehäuften Verluste bis zum Ende der Geschäftstätigkeit auszugleichen. Objektiv betrachtet stehen der betriebliche Aufwand und der Bruttogewinn seit Jahren konstant in einem nicht nachhaltigen Verhältnis zueinander. Der Pflichtige muss sich deshalb vorhalten lassen, dass er den Garagenbetrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen führt. Zwar konnten die Verluste in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 etwas eingedämmt werden, von der Gewinnschwelle ist der Pflichtige indessen offensichtlich immer noch weit entfernt. Dieses Ausbleiben des finanziellen Erfolgs ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass es in objektiver Hinsicht an einer erwerblichen Zielsetzung mangelt. 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 14 - bb) Wenn man die Geschäftszahlen des Pflichtigen in den letzten Jahren im Detail analysiert, wird zudem auch deutlich, dass dessen Geschäftsmodell, das vor sieht, durch den Verkauf von Neuwagen neue Kunden zu gewinnen und dadurch für mehr Auslastung der Mechaniker mittels Reparaturarbeiten etc. zu sorgen (E. 3c/aa), nicht nachhaltig zu funktionieren scheint. In den letzten Jahren konnten zwar stetig Neukunden gewonnen werden, dies hat jedoch zu keiner merklichen Erhöhung der produktiven Stunden bzw. zu einer besseren Auslastung der Mechaniker geführt. Auch die erwirtschafteten Reparaturerträge haben sich dadurch nicht merklich erhöht (vgl. Konto ..., "Erlöse Fremdarbeit, Reparaturen"). Hinzu kommt, dass die Prognosen für die Automobilbranche in der Schweiz nicht gerade rosig sind. Gesamtschweizerisch wird mit einer weiteren Abkühlung der Nachfrage und einer Konsolidierung gerechnet. Unter Berücksichtigung der Gesamtkonjunktur erscheint es noch unwahrscheinlicher, dass der Pflichtige in absehbarer Zeit die Gewinnzone erreicht. Auch wenn der Pflichtige zudem im Tagesgeschäft nicht operativ für die Garage selbst tätig ist und dafür angestellte Mitarbeiter beschäftigt (E. 3a/aa), ist sodann beachtlich, dass er mit Jahrgang 19... bereits das Pensionsalter erreicht hat, was bei der Frage, ob er den aufgelaufenen Totalverlust wieder innert nützlicher Frist zumindest wieder ausgleichen könnte (E. 2c), ebenfalls (zu dessen Ungunsten) zu berücksichtigen ist. cc) Die Geschäftszahlen und Gesamtumstände lassen damit einzig den Schluss zu, dass der Garagenbetrieb des Pflichtigen über die gesamte Dauer keinen Totalgewinn erwirtschaften wird. Dem Garagenbetrieb des Pflichtigen in H fehlt es somit an der Gewinnstrebigkeit. Im bereits siebten Geschäftsjahr kann zudem offensichtlich auch nicht mehr von der eigentlichen Aufbauphase des Unternehmens gesprochen werden. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen in diesem Umfang von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als ein Erwerbszweck massgebend sind. Dass er vorliegend den Garagenbetrieb noch nicht aufgegeben hat, ist wohl einzig dem Umstand geschuldet, dass er aufgrund seiner Vermögenssituation und seiner anderweitigen Einkommensquellen in der Lage ist, den ihm dadurch entstehenden Verlust zu kompensieren. Der Pflichtige verfügt über keinen finanziellen Druck, seine verlustbringende Tätigkeit zu beenden, da er zur Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten nicht auf diese Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit angewiesen ist. 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 15 - d) Der Pflichtige war in den letzten Jahren auch nicht willens, die notwendigen strukturellen Veränderungen in Angriff zu nehmen, um den Garagenbetrieb nachhaltig in die Gewinnzone zu führen. Bezeichnenderweise fehlt es denn auch ganz grundsätzlich an einer Situationsanalyse, einem Businessplan oder Ähnlichem. Der Pflichtige liefert keinerlei Angaben dazu, mit welchen geplanten strukturellen Veränderungen, Ertrags- und Aufwandszielen etc. das Erreichen der Gewinnschwelle möglich wäre. In der Vergangenheit sind sodann Investitionen und Neuerungen, soweit ersichtlich, ohne eigentliche finanzielle Kosten-Nutzen-Analyse getätigt worden. Auch konnte der Pflichtige keine speziellen Anstrengungen nachweisen, die darauf hindeuten würden, dass sich in absehbarer Zukunft ein wirtschaftlicher Erfolg abzeichnet. Namentlich die im Einzelnen vom Pflichtigen geltend gemachten strukturellen Veränderungen, Strategieanpassungen, Investitionen und Neuerungen etc. (z.B. Werbung, Ausbildung, Erweiterung des Angebots durch eine mobile Werkstatt etc.; E. 3c/bb) vermögen nicht den Eindruck zu erwecken, dass ein sprunghafter Anstieg des Betriebsertrags oder eine nennenswerte Reduktion des Betriebsaufwands unmittelbar bevorsteht. Vielmehr bewegen sich diese Anstrengungen und Aufwendungen (auch betragsmässig) in einem für KMU üblichen Rahmen (vgl. insb. das Konto "... Werbe, Rep, Ausstellung"). Dem Steuerpflichtigen gelingt somit der Gegenbeweis, dass trotz durchgehend negativen Ergebnissen seit 2011 eine Gewinnstrebigkeit vorliegt, nicht (E. 2c). e) Mangels Gewinnstrebigkeit sind somit die Voraussetzungen der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Automobilbereich zusammenfassend zu verneinen. Der Pflichtige führt die Garage I somit nicht aus kommerziellen Motiven (E. 2c, auch zum Folgenden). Dies führt dazu, dass der entsprechend deklarierte Aufwandüberschuss pro 2017 im Umfang von Fr. 120'656.- als privater Kapitalverlust zu betrachten ist, der steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen ist.

E. 6

Wie dem Pflichtigen bereits mit Höherentaxationsanzeige vom 6. Februar 2020 mitgeteilt wurde, können Verluste aus Liebhaberei etc. nicht mit den übrigen Einkünften verrechnet werden (StRK I, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108; Reich/Hunziker, Art. 25 N 15 DBG; a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 15 DBG und § 25 N 16 StG; E. 2c). Für den Pflichtigen besteht deshalb keine Möglichkeit, den Verlust der selbstständigen Tätigkeit der "I" mit dem Gewinn seines zweiten Einzelunternehmens "D" oder anderen Einkommensquellen zu verrechnen. Unter Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme wurde den Parteien die Veränderung im steuerbaren Einkommen über Fr. 6'525.- gegenüber den angefochtenen Einspracheentscheiden angezeigt. Der Pflichtige liess sich dazu innert Frist nicht vernehmen. Das rechtliche Gehör wurde mit der Verfügung jedoch gewahrt (vgl. § 149 Abs. 2 StG). Durch die Hinzurechnung verändert sich die Quote betreffend die interkantonale und internationale Ausscheidung, was jedoch wegen der ohnehin vorzunehmenden Rundung beim Endergebnis zu keinem anderen Resultat führt. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen ist somit auf folgende gerundeten Beträge festzusetzen: Direkte Bundessteuer 2017 Steuerbares Einkommen Fr. 428'100.- statt Fr. 421'600.- Satzbestimmendes Einkommen Fr. 431'300.- statt Fr. 424'800.- Staats- und Gemeindesteuern 2017: Steuerbares Einkommen Fr. 426'100.- statt Fr. 419'600.- Satzbestimmendes Einkommen Fr. 430'000.- statt Fr. 423'400.- Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 3'123'000.- (satzbestimmend: Fr. 3'168'000.-).

- 16 - ren und satzbestimmenden Einkommen über Fr. 6'525.- gegenüber den angefochtenen Einspracheentscheiden angezeigt. Der Pflichtige liess sich dazu innert Frist nicht vernehmen. Das rechtliche Gehör wurde mit der Verfügung jedoch gewahrt (vgl. § 149 Abs. 2 StG). Durch die Hinzurechnung verändert sich die Quote betreffend die interkantonale und internationale Ausscheidung, was jedoch wegen der ohnehin vorzunehmenden Rundung beim Endergebnis zu keinem anderen Resultat führt. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen ist somit auf folgende gerundeten Beträge festzusetzen: Direkte Bundessteuer 2017 Steuerbares Einkommen Fr. 428'100.- statt Fr. 421'600.- Satzbestimmendes Einkommen Fr. 431'300.- statt Fr. 424'800.- Staats- und Gemeindesteuern 2017: Steuerbares Einkommen Fr. 426'100.- statt Fr. 419'600.- Satzbestimmendes Einkommen Fr. 430'000.- statt Fr. 423'400.- Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 3'123'000.- (satzbestimmend: Fr. 3'168'000.-).

E. 7

Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Beschwerdeführer/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1997). 2 DB.2019.115 2 ST.2019.148

- 17 -

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