

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.178 vom 13. Dezember 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-12-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.178

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.178 du 13 décembre 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.178 del 13 dicembre 2010

Regeste

Selbstständige Erwerbstätigkeit. Ein 68-jähriger Arzt, der seit Jahrzehnten auf eigene Rechnung eine Praxis betreibt, kann steuerlich nicht mehr als selbstständig erwerbend betrachtet werden, wenn er seit nunmehr 7 Jahren ununterbrochen Reinverluste ausweist. Dies umso mehr, als der Erfolg für das nächste Jahr sowie die weiteren Aussichten ebenfalls ungünstig ausfallen. Aus welchen Gründen er gleichwohl die Praxis weiterbetreibt (seien es Gründe der Passion, der Nächstenliebe, der Selbstverwirklichung oder andere), spielt keine Rolle. - Wird die Anerkennung der Selbstständigkeit für die offene Periode verweigert, so hat dies zwingend zur Folge, dass in der vorangegangenen Periode, in welcher der Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit noch anerkannt worden ist, eine Liquidationsgewinnbesteuerung vorgenommen werden muss (und zwar im Nachsteuerverfahren, sofern die Einschätzung schon rechtskräftig ist).

Erwägungen

E. 2

DB.2010.131

- 7 - mindern oder aufheben (statt vieler: RB 1994 Nr. 33). Steuerpflichtige haben insbesondere spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekurs-/Beschwerdefrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anzubieten. Fehlt es an einer genügenden Substanziierung, hat die Rekurskommission 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.

E. 3

Der Pflichtige ist Internist und betreibt nach eigener Angabe in der C eine Arztpraxis. Um diese Tätigkeit ausüben zu können, so der Pflichtige, benötige er eine Praxisassistentin. Die Notwendigkeit einer solchen Mitarbeiterin sei allgemein bekannt. Im Übrigen habe er seit Jahrzehnten jeweils mindestens eine Assistentin beschäftigt. Gegen aussen trete er auch insofern in Erscheinung, als er im Ärzteverzeichnis aufgeführt sei, so bei Google unter "www.doktor.ch" und www.doktorfmh.ch. Er behandle Patienten in seiner Praxis, in Heimen und in Spitälern sowie anlässlich von Hausbesuchen. a) Entscheidend ist indes steuerlich unter den vorliegenden Umständen nicht die Art der Tätigkeit des Pflichtigen. Wesentlich ist die wirtschaftliche Situation. Ein Blick auf den finanziellen Erfolg seiner Praxis zeigt folgendes Bild: Jahr 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 Fr. Fr.

Fr. Fr. Fr. Fr. Fr. Fr. Fr. Umsatz * 188162 118791 148137 153590 125964 141134 71600
66600 69600 Brutto- 155612 95125 125605 134347 107553 126899 61576 57984 59558
gewinn Reinge- 7007 -28665 -8985 -17682 -60732 -17479 -78830 -102267 -75246 winn/
-verlust * darin enthalten Aktivzinsen zwischen Fr. 8.- und 95.- 2 ST.2010.178 2
DB.2010.131

- 8 - Diese Zahlen machen deutlich, dass der Pflichtige seine ärztliche Tätigkeit jedenfalls ab 2006 in steuerlichem Licht nicht mehr im Sinn einer Erwerbstätigkeit aus- übt(e). Denn angesichts der in den sechs Vorjahren (2000 - 2005) ununterbrochen erlit- tenen Reinverluste, welche kumuliert über Fr. 210'000.- erreicht haben, kann nicht mehr ernsthaft angenommen werden, seine berufliche Aktivität sei auf Gewinnerzie- lung ausgerichtet gewesen. Diese dauernden Verluste hätten einen Steuerpflichtigen unter rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten veranlassen müssen, seine Tätigkeit ein- zustellen. Dies umso mehr, als die Zukunftsaussichten anscheinend schlecht waren; zukunftsgerichtet bestanden offenbar keine rosigen Perspektiven. Rückwirkend mögen auch die Zahlen der Jahre 2006 und 2007 dafür sprechen, auch wenn es letztlich nicht auf den tatsächlichen Erfolg oder Misserfolg ankommt, sondern auf die damaligen Aussichten. Bei alledem ist nicht nur zu bedenken, dass eine Arztpraxis üblicherweise ohne Probleme mit Gewinn betrieben wird und werden kann. Allein schon deshalb ist die Zeitspanne, während welcher ein verlustreicher Betrieb in diesem Bereich steuer- lich (noch) anerkannt wird, verhältnismässig kurz und liegt unter dem Durchschnitt. Sodann ist der Umstand beachtlich, dass der Pflichtige mit Jahrgang 1938 seine Praxis früher finanziell erfolgreich betrieb. Möglicherweise altersbedingt hat er seinen ärztli- chen Einsatz reduziert; denn die geringen und (jedenfalls bis und mit 2007) tendenziell abnehmenden Honorareinnahmen lassen sich wohl nur so erklären. Dies umso mehr, als er keine krankheits-, unfallbedingten oder andere Gründe für den Rückgang ver- antwortlich macht. Die Umsätze bewegten sich ab 2005 bloss noch um Fr. 70'000.- (ab 2008 sollen sie allerdings wieder auf rund Fr. 120'000.- angestiegen sein, was einen vollzeitlichen beruflichen Einsatz offenkundig ausschliesst. Aus wirtschaftlicher Sicht hätte es sich aufgedrängt, den Aufwand entsprechend massiv zu kürzen, um weiterhin – wenn auch reduziert – einen Erfolg auszuweisen. Das aber ist nicht geschehen, je- denfalls nicht bis und mit 2008. Ist zu Beginn der freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit ein Reinverlust – namentlich in Anbetracht der hohen Anfangsinvestitionen sowie des ver- zögerten Honorareingangs – als Ausnahme nachvollziehbar und noch verständlich, so kann nach einer langen Periode erfolgreichen Wirkens davon keine Rede sein, wenn sich die Reinverluste – wie hier – während Jahren ununterbrochen wiederholen. Aus welchen andern als wirtschaftlichen Gründen der Pflichtige seine Praxis trotz allem 2006 weiterbetrieb, sei es aus Passion oder seien es edle Gründe wie Altruismus, ist steuerlich nicht massgeblich. 2 ST.2010.178 2 DB.2010.131

- 9 - An dieser fiskalischen Beurteilung vermöchte eine Korrektur der im vorinstanz- lichen Verfahren streitigen Positionen nichts zu ändern. Entgegen der steueramtlichen Feststellung lässt sich kaum ernsthaft bestreiten, dass ein Arzt für den Betrieb seiner Praxis auf eine Unterstützung durch eine Assistentin angewiesen ist und diese Anrecht auf eine angemessene Entschädigung beanspruchen kann, ungeachtet dessen, wie er zu ihr steht, jedenfalls solange es sich um eine Drittperson handelt; wie es sich damit verhält, wenn seine Ehefrau in dieser Funktion agiert, braucht hier nicht geklärt zu wer- den; denn der Pflichtige hat seine Praxisassistentin D erst 2008 geheiratet. Ob der die- ser entrichtete Lohn marktgerecht und – in der Folge – die entsprechenden Sozialab- gaben angemessen

waren, mag offenbleiben. Denn selbst wenn mit der Steuerkommissärin unrealistischerweise davon ausgegangen würde, die gesamte für Frau D erbrachte Leistung von (Fr. 67'200.- + Fr. 8'090.- =) Fr. 75'290.- sei nicht geschäftsmässig begründet, und wenn die als privat aufgerechneten Autospesen vollumfänglich zum Abzug zugelassen würden, ergäbe sich unter dem Strich noch immer ein Reinverlust. Dieser wäre umso grösser, als es der Pflichtige versäumt hat, den gesamten Mietaufwand für die Praxis in Rechnung zu stellen. Seine berufliche Tätigkeit entfaltete er in zwei ihm gehörenden Eigentumswohnungen an der ... in C. Der verbuchte Aufwand von Fr. 18'866.- betraf nach eigener Aussage einzig die Beiträge an die Stockwerkeigentümergeinschaft. Den Marktwert der Miete hingegen hat er der Praxis nicht belastet. Dabei wäre ihr wenigstens die Eigenmiete von brutto Fr. 30'500.- bzw. netto Fr. 24'400.- anzulasten gewesen. Ob der Pauschalabzug (von 20%) für Unkosten und Abgaben überhaupt angebracht war, da es sich wohl um Geschäftsbjekte handelt, mag hier dahingestellt bleiben. Mithin ist die ärztliche Tätigkeit des Pflichtigen im Jahr 2006 unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht mehr als selbstständige Erwerbstätigkeit zu würdigen. b) Was der Pflichtige gegen den Schluss, er sei jedenfalls ab Beginn des Jahres 2006 nicht mehr selbstständig erwerbstätig gewesen, vorzubringen weiss, dringt nicht durch: Vorab kann nicht ernsthaft bestritten werden, dass der Pflichtige die Kriterien, welche für eine selbstständige Erwerbstätigkeit massgeblich sind, erfüllt, allerdings mit einer wesentlichen Ausnahme. Wie oben ausgeführt, genügt für das Element der Gewinnstrebigkeit bzw. der Bezweckung der Gewinnerzielung der subjektive Wille des 2 ST.2010.178 2 DB.2010.131

- 10 - Steuerpflichtigen nicht; vielmehr ist auf die tatsächliche Situation, in welcher sich die Absicht verwirklicht hat oder haben soll, abzustellen. Angesichts der konkreten Verhältnisse in den Jahren 2000 - 2006 ist eine solche Verwirklichung jedenfalls ab 2006 nicht mehr erkennbar. Daran vermögen auch die Ausführungen des Pflichtigen nichts zu ändern. Dies umso mehr, als er auch in den folgenden Jahren, soweit Abschlüsse bereits vorliegen sollen, Verluste ausweist. Erst ab 2009 soll das Vorzeichen des Geschäftsergebnisses wechseln, indem ab 2009 (Rein-)Gewinne in Aussicht gestellt werden. Erstaunlicherweise handelt es sich dabei um blosse "Prognosen", weshalb ohnehin unklar ist, ob sich die Erwartungen erfüllt haben bzw. erfüllen werden. Es verwundert, dass selbst für 2009 kein definitiver Abschluss vorgelegt wird, obgleich dies ohne Weiteres möglich wäre. Ohnehin wird nur ein minimaler Reingewinn von knapp Fr. 12'000.- erwartet. Berücksichtigt man, dass dabei mutmasslich wiederum kein Mietaufwand für die Praxis erfasst ist, ergäbe sich bei korrekter und vollständiger Aufwandverbuchung (siehe vorn E. 3a) erneut ein Reinverlust. Sodann wäre es dem Pflichtigen unter den gegebenen Umständen zumutbar gewesen, nicht nur einen definitiven Abschluss für 2009 vorzulegen, sondern auch einen Zwischenabschluss per Ende November 2010 zu erstellen und zu präsentieren; auch insoweit liegen indes keine verlässlichen Zahlen vor. Ob die ab 2007 und namentlich ab 2009 jeweils in Rechnung gestellten Aufwandpositionen unter unternehmenssteuerlichen Gesichtspunkten vollumfänglich zu beachten wären, bleibt bei alledem ohnehin offen, ist in Anbetracht des streitbetroffenen Abschlusses 2006 allerdings zu bezweifeln. Zwar ist anzuerkennen, dass sich der Pflichtige in den späteren Jahren offenbar bemüht hat, den Umsatz zu steigern und den Praxisaufwand zu reduzieren. Doch genügen die – im Übrigen unbelegten – Zahlen nicht, eine letztlich steuerrechtlich beachtliche Trendwende zu belegen. Abgesehen davon ist auszuschliessen, dass sich an der steuerlichen Würdigung, wie sie die Rekurskommission hier trifft, etwas ändern würde, wenn der Pflichtige, wie in Aussicht gestellt, nach einem Unterbruch von neun (2000 - 2008) oder mehr Jahren mit

seiner Praxis wieder in die Gewinnzone zurückkehren würde. Doch könnte auf eine abschliessende Beurteilung in Anbetracht des fehlenden Ausweises der vom Pflichtigen am 6. Dezember 2010 präsentierten Zahlen ohnehin verzichtet werden. Denn letztlich bleibt es bei der reinen Behauptung, spätestens ab dem Jahr 2010 könne mit einem "angemessenen" Reingewinn gerechnet werden. Dass die Nennung budgetierter Rein- 2 ST.2010.178 2 DB.2010.131

- 11 - gewinne im Zusammenhang mit der in Aussicht genommenen reformatio in peius steht, ist nicht auszuschliessen; doch mag auch das dahingestellt bleiben. c) Liegt 2006 nach dem Gesagten keine selbstständige Erwerbstätigkeit mehr vor, ist der geltend gemachte Verlust nicht nur im Umfang der steueramtlichen Korrektur zu kürzen, sondern, wie mit der Verfügung vom 1. Oktober 2010 angezeigt, vollumfänglich aufzurechnen. Laut Gesetz ist die Rekurskommission gehalten, diese Änderung zum Nachteil des Pflichtigen (reformatio in peius) von Amtes wegen vorzunehmen, gilt doch insofern die *Offizialmaxime* (Art. 143 Abs. 1 DBG; § 149 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG). Die neu massgeblichen Faktoren lauten dementsprechend für 2006 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 61'700.- (Staats- und Gemeindesteuereinschätzung) bzw. Fr. 62'800.- (direkte Bundessteuer). Anzumerken ist, dass der Pflichtige aufgrund seines Alters in Übereinstimmung mit den eingereichten Unterlagen für sich selber 2006 keine AHV/IV-Beiträge hat leisten müssen und sich von daher die Notwendigkeit einer weiteren Korrektur erübrigt. d) Als Folge der Aberkennung einer "geschäftlichen" Tätigkeit ab 2006 ergibt sich in Anbetracht dessen, dass das Steueramt eine solche Tätigkeit bis und mit Steuerperiode 2005 anerkannt hat, zwingend, dass aus steuerlicher Warte per Ende 2005 eine Liquidation der freiberuflichen Erwerbstätigkeit stattgefunden hat. Damit sind die Geschäftsaktiven (und -passiven) ins Privatvermögen übergegangen. Entsprechende stille Reserven sind fiskalisch zu erfassen. Sich aus dieser Erkenntnis (allfällig) ergebende Folgen sind gegebenenfalls nachträglich in einem Nachsteuerverfahren zu ziehen. Davon betroffen dürften (jedenfalls bei der direkten Bundessteuer) namentlich die beiden als Arztpraxis dienenden Eigentumswohnungen in C sein, welche zum Geschäftsvermögen zu rechnen sein dürften. Abzuklären, ob sich ein solches Verfahren aufdrängt, obliegt dem kantonalen Steueramt.

E. 4

a) Bei solcher Lage der Dinge erübrigt es sich, auf die verschiedenen Vorwürfe einzugehen, welche der Pflichtige wegen angeblicher Verfahrensmängel und aktenwidriger Feststellungen an die Adresse des kantonalen Steueramts erhebt. b) Die Beschwerde und der Rekurs sind abzuweisen. Die Einkommensfaktoren sind zum Nachteil des Pflichtigen im erwähnten Sinn (vorn E. 3 c) abzuändern. 2 ST.2010.178 2 DB.2010.131

- 12 - c) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

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