

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00012 vom 25. Mai 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-05-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00012

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00012 du 25 mai 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00012 del 25 maggio 2011

Regeste

Direkte Bundessteuer 2006 | Selbständige Erwerbstätigkeit oder Liebhaberei? Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (E. 2.2.1). Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, sobald erkennbar ist, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf Dauer nicht realisieren lässt. Wird die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gleichwohl fortgesetzt, ist alsdann zu vermuten, dass dies nicht (mehr) zum Zweck der Gewinnerzielung geschieht, sondern aus andern Gründen, namentlich aus Liebhaberei (E. 2.3.1). Einzig aus dem Umstand, dass dem Pflichtigen in den genannten sieben Jahren Verluste erwachsen sind, kann entgegen der Auffassung des vorinstanzlichen Einzelrichters nicht ohne Weiteres auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Die im Wesentlichen über die Jahre hinweg unveränderte Kostenstruktur legt nämlich die Vermutung nahe, dass die Praxis trotz erheblichen Rückgangs der Patienteneinnahmen personell und räumlich im gleichen Umfang weiterbetrieben wurde wie in früheren, finanziell erfolgreichen Jahren. Sollten sich indessen in absehbarer Zeit keine Gewinne einstellen, so wird dem Praxisbetrieb die Gewinnerzielungsabsicht abzusprechen sein (E. 2.3.2). Rückweisung zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Abzüge.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2011.00012 Urteil des Einzelrichters vom 25. Mai 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel, Gerichtsschreiberin Silvia Hunziker. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2006, hat sich ergeben: I. Dr.med. A betreibt seit Jahrzehnten eine Arztpraxis in C. In Abweichung von seiner Steuererklärung, in welcher er einen Reinverlust aus der Arztpraxis von Fr. ... deklariert hatte, wurde er mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2010 vom kantonalen Steueramt für die direkte Bundessteuer 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. II. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II (seit 1. Januar 2011: Steuerrekursgericht) wies am 13. Dezember 2010 nach Anhörung des Pflichtigen dessen Beschwerde vom 17. Juni 2010 ab und erhöhte das steuerbare Einkommen auf Fr. Er erwog, dessen ärztliche Tätigkeit im Jahr 2006 sei nicht mehr als selbständiger Erwerb zu würdigen, da die hierzu erforderliche Absicht der Gewinnerzielung aufgrund der konkreten Verhältnisse nicht mehr erkennbar sei. Deshalb sei der aus dieser Tätigkeit geltend gemachte Reinverlust von Fr. ...

nicht zum Abzug zuzulassen. III. Mit Beschwerde vom 9. Februar 2011 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, er sei mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagten. Ausserdem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1994 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission bzw. dem Steuerrekursgericht gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken. Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2). 1.2 Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (vgl. RB 1999 Nr. 147), und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission bzw. das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dieser Instanz behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150).

E. 2.1

Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Dementsprechend werden laut Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. b DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten dieser Erwerbstätigkeit abgezogen, wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören.

E. 2.2.1

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch

BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58).

E. 2.2.2

Obwohl es vom erörterten Begriffsverständnis ausgeht, hat es das Bundesgericht bis-her abgelehnt, die einzelnen Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit (isoliert) zu betrachten, weil diese in unterschiedlicher Intensität auftreten könnten. Auch wenn der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Regel die erwähnten Elemente – d.h. die auf eigenes Risiko in frei bestimmter Selbstorganisation planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Gewinnerzielung unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital – umfasse, so bedeute dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlten, nicht mehr selbständig sei. Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit liege vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet werde, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet sei (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.1; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff.). Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelt Vermögensdispositionen treffe, sondern damit einen planmässigen, kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibe. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt seien, könne durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorlägen. Entscheidend sei, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet sei (BGE 125 II 113 E. 3c und E. 6a; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff., E. 2a; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.2; BGr, 15. Februar 2002, 2A.234/2001, E. 3.2, in: RDAF 2002 II S. 240 f.; BGr, 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 2.3, in: StR 59 [2004], 104 f.).

E. 2.2.3

Wohl legt Art. 18 Abs. 1 DBG, wonach Einkünfte aus "jeder (...) selbständigen Erwerbstätigkeit" steuerbar sind, nahe, diesen Begriff ausschliesslich aufgrund von Typusmerkmalen zu umschreiben. Weil aber der Wortlaut der Bestimmung zunächst beispielhaft "Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb" und "aus einem freien Beruf" auflistet, lässt sich daraus zwanglos der Schluss ziehen, die Umschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit als allgemeinen bzw. "Auffangtatbestand" habe sich an den gesetzlichen Beispielen zu orientieren. Diese sind aber seit jeher vom Bundesgericht wie von den kantonalen Gerichten im Einklang mit der Lehre aufgrund des herkömmlichen klassifizierenden Rechtsbegriffs definiert worden, d.h. aufgrund der kumulativ erforderlichen Merkmale (1.) des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, (2.) des Ein-satzes von Arbeit und Kapital, (3.) der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, (4.) der Gewinnerzielungsabsicht sowie (5.) der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Allerdings können auch diese konkretisierenden Begriffsmerkmale nicht losgelöst vom gesetzlichen (Ideal-)Typus der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden. Wie das Verwaltungsgericht in seinem eingehend begründeten Präjudiz vom 25. August 2010 (SB.2010.00056) erkannt hat, rechtfertigt es sich aus diesen Überlegungen heraus und im Licht der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, auf den herkömmlichen Rechtsbegriff

abzustellen mit der Folge, dass beim Fehlen auch nur eines der Merkmale keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Die vom Bundesgericht entwickelten Indizien sind dabei als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (vgl. RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c).

E. 2.3.1

Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich strebt die Erzielung eines Gewinns und die Vermeidung eines Verlusts an. So gesehen wird das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht regelmässig erfüllt sein, unabhängig davon, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine "schlichte" Vermögensverwaltung oder eine Liebhaberei vorliegt. Das Fehlen der Gewinnstrebigkeit kann sich indessen aus der Tätigkeit selber ergeben, weil diese entweder als Grundlage für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint oder nicht nach kommerziellen Gesichtspunkten ausgeübt wird. Dabei entspricht es der Lebenserfahrung, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, sobald erkennbar ist, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf Dauer nicht realisieren lässt. Wird die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gleichwohl fortgesetzt, ist alsdann zu vermuten, dass dies nicht (mehr) zum Zweck der Gewinnerzielung geschieht, sondern aus andern Gründen, namentlich aus Liebhaberei. Denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, E. 1.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N. 22; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich 2010, 7 ff.). Wie lange die wirtschaftliche Betätigung verlustreich sein darf, bis eine natürliche Vermutung dafür spricht, dass der finanzielle Erfolg auf Dauer ausbleiben wird, kann nicht allgemein gesagt werden. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (vgl. RB 2000 Nr. 118).

E. 2.3.2

Vom Jahr 2000 an hat der Pflichtige aus der Führung seiner Arztpraxis nur Verluste erlitten, unter Einbezug des Jahres 2006 im Durchschnitt von jährlich rund Fr. Der Umsatz schwankte in diesen Jahren; belief er sich im Jahr 2004 noch auf Fr. ..., sank er in den Jahren 2005 und 2006 auf knapp die Hälfte, nämlich Fr. ... bzw. Fr. Dagegen blieb der Personalaufwand seit 2002 praktisch konstant; er bewegte sich zwischen Fr. ... (2002) und Fr. ... (2006). Der gesamte Betriebsaufwand belief sich seit 2002 auf durchschnittlich über Fr. Einzig aus dem Umstand, dass dem Pflichtigen in den genannten sieben Jahren Verluste erwachsen sind, kann entgegen der Auffassung des vorinstanzlichen Einzelrichters nicht ohne Weiteres auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Die im Wesentlichen über die Jahre hinweg unveränderte Kostenstruktur legt nämlich die Vermutung nahe, dass die Praxis trotz erheblichen Rückgangs der Patienteneinnahmen personell und räumlich im gleichen Umfang weiterbetrieben wurde wie in früheren, finanziell erfolgreichen Jahren. Ob die Kosten in diesem Licht betrachtet vollumfänglich geschäftsmässig begründet sind, wie das kantonale Steueramt berechtigterweise infrage gestellt hat, kann aber dahingestellt bleiben. Offenbleiben kann auch, ob der Umsatzeinbruch auf das geänderte Tarifsysteem oder auf die – allerdings bestrittene – Reduktion der ärztlichen Tätigkeit oder auf beide Faktoren zurückzuführen ist. Festzuhalten ist, dass auch eine zeitliche Einschränkung der Berufsausübung nicht ohne Weiteres zum Ausbleiben der Gewinnerzielungsabsicht führt, denn es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Umstellung der Kostenstruktur eines Betriebs längere Zeit beanspruchen kann. Das

Gericht vermag deshalb für die streitbetroffenen Steuerperiode die Führung der Arztpraxis noch nicht als Liebhaberei zu würdigen, obwohl es sich angesichts der langen Verlustphase um einen Grenzfall handelt. Sollten sich indessen in absehbarer Zeit keine Gewinne einstellen, so wird dem Praxisbetrieb die Gewinnerzielungsabsicht abzusprechen sein.

E. 2.3.3

Hat der Pflichtige somit seine Arztpraxis in selbständiger Erwerbstätigkeit geführt, sind die dabei erlittenen Verluste abzugsfähig. Da der vorinstanzliche Einzelrichter aufgrund der von ihm vertretenen Auffassung die vom kantonalen Steueramt bestrittene geschäftsmässige Begründetheit verschiedener Aufwendungen des Pflichtigen nicht geprüft hat, ist dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde und zur Rückweisung der Sache an das nunmehr zuständige Steuerrekursgericht.

E. 3

Bei diesem unentschiedenen Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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