

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00103 vom 21. Februar 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00103

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00103 du 21 février 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00103 del 21 febbraio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsverluste/Anforderungen an den Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit. [Der in der Schweiz aufgrund von Grundeigentum beschränkt steuerpflichtige Pflichtige hatte in der fraglichen Steuerperiode Wohnsitz im Ausland, wo er ein Hotel- und Ferienresort betrieb. Strittig ist, ob die ausländischen Geschäftsverluste steuermindernd berücksichtigt werden können.] Auslandverluste sind bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz generell nur im Rahmen der Satzbestimmung sowie nur unter Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen und damit mindestens zum Satz des hier erzielten Einkommens respektive des hier liegenden Vermögens zu versteuern. Gerade bei von schweizerischen Anforderungen abweichenden ausländischen Buchführungsstandards müssen geschäftliche Transaktionen vollständig und zuverlässig dokumentiert werden (Belegprinzip), ansonsten die daraus resultierende Beweislosigkeit durch die steuerpflichtige Person zu tragen ist. Durch den hierfür beweibelasteten Pflichtigen wird weder der Umfang noch die geschäftsmässige Begründetheit der von ihm behaupteten Investitionen im Ausland nachgewiesen. Ein planmässiges, auf Gewinn abzielendes Vorgehen ist nicht belegt, womit dem Pflichtigen bereits der Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit misslingt. Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00103 Urteil der 2. Kammer vom 21. Februar 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011, hat sich ergeben: I. A hatte in der Steuerperiode 2011 seinen Wohnsitz im Land C, wo er das Hotel- und Ferienresort "D" betrieb. Wegen Grundeigentums war er aber im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig und deklarierte in seiner Steuererklärung einen Verlust von Fr. ... aus dem Betrieb seiner ausländischen Hotel- und Freizeitanlage, woraus ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. 0.- resultierte. Nach Durchführung einer steueramtlichen Buchprüfung stimmte A einem Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag des eingesetzten Revisors vom 17. September 2014 zunächst zu, wonach der geltend gemachte Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit im Land C nicht zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit Fr. ..., zum Satz von Fr. ..., festzusetzen sei, bei einem

steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-. Nach Erlass der Schlussrechnung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 entschied er sich jedoch um und erhob am 20. Dezember 2014 Einsprache mit dem Antrag, dass die ausländischen Geschäftsverluste anzuerkennen und entsprechend zu berücksichtigen seien. Mit Einspracheentscheid vom 6. April 2016 hielt das kantonale Steueramt an der vorgenommenen Aufrechnung der Verluste fest, korrigierte jedoch aufgrund vorliegend nicht strittiger Gründe das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 25. Juli 2017 ab. III. Mit Beschwerde vom 1. September 2017 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der erwähnte Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben und es sei das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei der anrechenbare, vom steuerbaren Einkommen abzugsfähige ausländische Geschäftsverlust zu schätzen und das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 entsprechend anzupassen. Subeventualiter sei die Sache zur Ermittlung des anrechenbaren ausländischen Geschäftsverlusts (allenfalls durch amtliches Gutachten) an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Weiter ersuchte er um die Zusprechung einer Parteientschädigung. Hinsichtlich des Vermögenssteuerwerts wurde kein von der steueramtlichen Einschätzung abweichender Antrag gestellt. Während sich das Gemeindesteueramt nicht vernehmen liess und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 9. Oktober 2017 nahm der Pflichtige zur Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts Stellung und hielt an seinen gestellten Anträgen fest. Es erfolgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Der Pflichtige hat vor Vorinstanz unter Verweis auf das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die zeitliche Bemessung bei Änderung der Steuerpflicht natürlicher Personen während der Steuerperiode im internationalen Verhältnis vom 21. September 2011 (ZStB Nr. 49.3 [vormals 24/300] Rz. 19) begründet, weshalb die im Ausland erzielten Geschäftsverluste sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen im Kanton Zürich zu berücksichtigen seien. Gemäss dem erwähnten Merkblatt sind bei steuerpflichtigen Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier aufgrund von Liegenschaften im Sinn von § 4 Abs. 1 lit. b StG beschränkt steuerpflichtig sind, Verluste des ausländischen Hauptsteuerdomizils bei der Staats- und Gemeindesteuern in Anlehnung an die interkantonalen Steuerauscheidungsregeln sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen zu berücksichtigen (vgl. zum interkantonalen Verhältnis auch das Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007, vgl. auch § 5 Abs. 3 und Abs. 4 StG). Das Merkblatt behandelt jedoch gemäss seiner Betitelung und seiner Einleitung grundsätzlich nur Fälle, wo sich während der Steuerperiode Änderungen der Steuerpflicht natürlicher Personen ergeben. Auf Konstellationen, wo weder eine unterjährige Steuerperiode noch ein Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht oder umgekehrt während der Steuerperiode stattgefunden hat, ist das Merkblatt damit grundsätzlich nicht anwendbar. Eine

entsprechende Anwendung erscheint im Sinn nachstehender Erwägungen auch nicht sinnvoll.

E. 2.2

Aufwandüberschüsse aus dem Ausland sind gemäss § 6 Abs. 1 StG zwar bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt), können aber im internationalen Verhältnis ansonsten nicht von den schweizerischen Einkünften abgezogen werden (vgl. in Bezug auf die direkte Bundessteuer auch Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 6 DBG N. 57). Steuerpflichtige Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die hier aufgrund von wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von § 4 Abs. 1 lit. a StG beschränkt steuerpflichtig sind, entrichten Steuern für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Kanton gemäss § 6 Abs. 2 StG mindestens zum Satz des hier gelegenen Einkommens und Vermögens (Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts). Die beiden letztgenannten Bestimmungen erwähnen zwar nur die Steuern für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Kanton, während Grundstücke (bzw. die Steuern auf daraus resultierenden Erträgen) unerwähnt bleiben (ebenso § 5 Abs. 4 StG in Bezug auf die interkantonale und internationale Steuerauscheidung). Jedoch ergibt der Vergleich mit der Regelung in Art. 7 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], dass es sich dabei offensichtlich um ein gesetzgeberisches Versehen handelt, zumal aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung die diesbezüglich im DBG wiedergegebenen Grundsätze auch für die Kantons- und Gemeindesteuern massgeblich sein müssen (vgl. Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 6 DBG N. 4; a.M. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 6 StG N. 2; vgl. auch § 57 Abs. 2 StG und Art. 52 Abs. 4 DBG sowie BGr, 26. Oktober 2004, StE 2005 B 71.33 Nr. 1, E. 7). So entsprechen sich die Regelungen von Art. 7 Abs. 2 DBG und § 6 Abs. 2 StG weitgehend und unterscheiden sich inhaltlich nur darin, dass § 6 Abs. 2 StG die in der Schweiz gelegenen Grundstücke unerwähnt lässt und nur die im Kanton gelegenen Geschäftsorte und Betriebsstätten aufführt. Sinn und Zweck der Bestimmungen von Art. 7 Abs. 2 DBG ist, dass ausländische Verluste ohnehin nicht überprüft werden könnten und deshalb auch nicht zur Satzbestimmung beizuziehen seien (vgl. die Botschaft des Bundesrats zum DBG, BBl 1983 III 158; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 7 DBG N. 3; Oesterhelt/Schreiber, Art. 7 DBG N. 14). Da diese Überlegung gleichermaßen auf die Staats- und Gemeindesteuern übertragbar ist und die Einschränkung auf Betriebsstätten und Geschäftsorte keinen Sinn ergibt, ist auch die Regelung von § 6 Abs. 2 StG in diesem Sinn auszulegen (vgl. hierzu auch Steuer-Rekurskommission II Zürich, 16. Juli 2004, StE 2005 A 31.2 Nr. 5, E. 4.b.cc). Aus Sicht des schweizerischen Fiskus ist denn auch nicht einzusehen, warum in der Schweiz angefallene Erträge steuerfrei bleiben sollten, wenn im Ausland ein Verlust erwirtschaftet wurde. Aus schweizerischer Perspektive würde sich die Nichtbesteuerung in einem solchen Fall nur dann aufdrängen, wenn der betreffende ausländische Staat Gegenrecht hielte. Davon kann indessen im internationalen Verhältnis keine Rede sein (vgl. auch Rekurskommission Zürich, 16. Juli 2004, StE 2005 A 31.2 Nr. 5, E. 4.b.bb). Auslandsverluste sind damit bei einer im Sinn von § 4 Abs. 1 StG beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz generell nur im Rahmen der Satzbestimmung und nur unter Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Demgemäss sind (nicht in die

Schweiz auszuscheidende) Auslandverluste nur bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen und sind Einkünfte und Vermögen auch bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund von hier gelegenen Grundstücken mindestens zum Satz des in der Schweiz erzielten Einkommens respektive des hier liegenden Vermögens zu versteuern.

E. 2.3

Der Wohnsitz des Pflichtigen befand sich in der strittigen Steuerperiode im Land C. Da der Beschwerdeführer jedoch auch im Kanton Zürich über Grundeigentum verfügte, war er aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und § 4 Abs. 1 lit. b StG hier gleichwohl beschränkt steuerpflichtig.

Demgemäss könnte er beim Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Land C seine Auslandverluste beim satzbestimmenden, nicht aber beim steuerbaren Einkommen in Abzug bringen, wobei er gemäss dargelegten Überlegungen mindestens zum Satz seines in der Schweiz erzielten Einkommens und Vermögens zu versteuern hätte (§ 6 Abs. 2 StG sowie Art. 7 Abs. 2 DBG analog). Nachfolgend ist damit nur noch die (limitierte) Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Auslandverluste beim satzbestimmenden Einkommen zu prüfen, während der beim steuerbaren Einkommen bzw. Vermögen geltend gemachte Verlustabzug bereits unabhängig von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen im Ausland ausser Betracht fällt. Die Anrechnung ausländischer Geschäftsverluste beim satzbestimmenden Einkommen und Vermögen setzt sodann voraus, dass sowohl eine selbständige Erwerbstätigkeit als auch der geltend gemachte Geschäftsverlust als solches nachgewiesen wird (zur Verteilung der Beweislast vgl. auch E. 3.1.4 f. nachstehend).

E. 3.1.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Im Gegenzug können laut § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten dieser Erwerbstätigkeit abgezogen werden, wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen gehören (§ 27 Abs. 2 lit. c StG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 StG).

E. 3.1.2

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 (BGr, 4. September 2014, 2C_186/2014, E. 2; BGE 125 II 113 E. 5b).

E. 3.1.3

Ob die Absicht zur Gewinnerzielung gegeben ist, muss, da es sich hierbei um eine innere Tatsache handelt, zwangsläufig aufgrund äusserer Umstände beurteilt werden. Die fehlende Gewinnstrebigkeit kann sich zum einen aus der betreffenden Tätigkeit als solcher ergeben, weil diese als Basis für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint, zum anderen kann sie aus der Art des Vorgehens abgeleitet werden, indem dieses nicht auf kommerzieller Methode beruht. Dabei entspricht es der Lebenserfahrung, dass die

selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird, wenn erkennbar wird, dass sich der angestrebte wirtschaftliche Erfolg auf die Dauer nicht einstellen wird. Wird die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gleichwohl fortgesetzt, ist alsdann zu vermuten, dass dies nicht (mehr) zum Zweck der Gewinnerzielung, sondern aus anderen Gründen, namentlich aus Liebhaberei, geschieht, 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, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015, E. 7.4.1 mit zahlreichen Hinweisen; VGr, 22. Mai 2013, SB.2012.000164, E. 5 = ZStP 2013, S. 247 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. Wohl wird in der Literatur die Auffassung vertreten, der Umstand, dass innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt werde, bilde ein gewichtiges Indiz für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit. Doch kann dies bloss den Sinn einer Faustregel haben. Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118; BGE 143 V 177 E. 4.2.4). Bloss Liebhabelei liegt vor, wenn die Tätigkeit an sich und die Art der Geschäftsführung von vornherein eine dauernde Verlustquelle darstellen (vgl. BGr, 30. Mai 2013, 2C_14/2013, E. 5.2; BGr, 31. August 2005, 2A.46/2005, E. 3.2.1). Auch die sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen lassen Rückschlüsse auf die Gewinnstrebigkeit zu, so kann diese insbesondere fehlen, soweit ein Steuerpflichtiger wegen generell guter Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr, 31. Mai 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 61, E. 3.1).

E. 3.1.4

Während steuerbegründende Tatsachen durch die Steuerbehörde nachzuweisen sind, obliegt der Nachweis steuermindernder Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person, welche diese nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248 E. 3.5). Wird eine bestimmte Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert, kann sich dies für die steuerpflichtige Person steuermindernd oder steuererhöhend auswirken, je nachdem, ob aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ein (abzugsfähiger) Verlust oder ein (steuerbarer) Gewinn resultiert (vgl. insbesondere die Steuerbarkeit von Kapitalgewinnen, § 18 Abs. 2 StG). Entsprechend ist auch die Beweislast je nach Konstellation anders verteilt, ohne dass bereits hierdurch die Beweislastregel als solche infrage gestellt wird. Werden Verluste aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit deklariert und steuermindernd zum Abzug gebracht, sind sowohl das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit – insbesondere eine entsprechende Gewinnabsicht – als auch der zur Verrechnung gebrachte Verlust als steuermindernde Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen (vgl. Richner et al., § 18 StG N. 37b, mit Hinweisen; vgl. auch den Entscheid der Steuer-Rekurskommission I des Kantons Zürich vom 18. März 1993, StE 1995 B 23.1 Nr. 30 E. 2.b). Scheitert bereits der Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit, fällt eine Verlustschätzung (mangels Abziehbarkeit) von vornherein ausser Betracht.

E. 3.1.5

Da die in einer früheren Steuerperiode getroffene Taxation grundsätzlich keine Rechtskraft für nachfolgende Einschätzungsentscheide entfaltet, kann die Steuerbehörde bei jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen (BGr, 25. April 2017, 2C_41/2016, 4.2). Die als steuermindernde Tatsache geltend

gemachte selbständige Erwerbstätigkeit ist deshalb im Bestreitungsfall selbst dann durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen, wenn diese in vorangegangenen Steuerperioden durch die Steuerbehörde noch nicht infrage gestellt wurde.

E. 3.2.1

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen besteht weder eine tatsächliche Vermutung noch gar eine unwiderlegbare Fiktion dafür, dass das Führen einer Hotelanlage als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten ist. Vielmehr sind hierfür die üblichen Abgrenzungskriterien beizuziehen. Indes kann bei der Übernahme heruntergewirtschafteter Hotelanlagen eine Gewinnerzielungsabsicht nicht schon deshalb verneint werden, weil eine längere Verlustphase in Kauf genommen wurde (vgl. BGE 143 V 177 E. 4).

E. 3.2.2

Der Pflichtige behauptet, viel Arbeit und rund Fr. ... in den Aufbau und die Führung des Hotels investiert zu haben. Aufgrund seiner finanziellen Verhältnisse war er zur Finanzierung nicht auf Drittmittel angewiesen. Diese hohe Investitionssumme steht in Kontrast zu den geringen und im Zeitablauf immer weiter sinkenden Umsätzen (vgl. hierzu die vorinstanzlichen Angaben), welche die Betriebskosten bei Weitem nicht zu decken vermochten. Auch der Marktauftritt der Hotelanlage fällt angesichts des behaupteten Investitionsvolumens eher bescheiden aus und beschränkt sich hauptsächlich auf Gratisinserate im Internet, die Verteilung von Flyern und eher rudimentären Buchungsinformationen auf den Reiseportalen ..., ... und Zudem wurden Reiseberichte zum Hotel in einzelnen Zeitungen veröffentlicht. Insbesondere hat der Pflichtige aber keinen Businessplan vorgelegt, welcher die von ihm behaupteten Investitionen rechtfertigen würde. Vielmehr wäre selbst bei hoher Auslastung des Hotelbetriebs und einer hohen Nachfrage der im Bereich "Adventure" angebotenen Zusatzleistungen kaum damit zu rechnen gewesen, dass der Betrieb in absehbarer Zeit die Gewinnzone erreichen könnte. Zwar mag es zutreffen, dass in der Umbauphase nur eine beschränkte Auslastung der Anlage möglich gewesen war und durch die Erhöhung der Qualität und des Angebotsumfangs höhere Umsätze zu erzielen gewesen wären. Jedoch hätten weitere Qualitäts- und Angebotsverbesserungen auch weitere Investitionen und höhere Betriebskosten bedingt, welche die Rentabilität des Projekts wiederum infrage gestellt hätten. Inwieweit der Pflichtige mit den etwas über 20 Hotelzimmern der Hotelanlage und der Vermietung seiner Fahrzeuge und Schiffe je in die Gewinnzone gelangen wollte, bleibt weiterhin fraglich. Auch dass der Hotelbetrieb heute noch weitergeführt wird, ändert nichts daran, dass die vom Pflichtigen getätigten und inzwischen weitgehend abgeschriebenen Investitionen von Beginn weg in keinem Verhältnis zu den zu erwartenden Gewinnen standen. Wie bereits von der Vorinstanz mit überzeugender Begründung erläutert wurde, wäre gerade vom unternehmenserfahrenen Pflichtigen ein weitaus planmässigeres Vorgehen zu erwarten gewesen, hätte dieser mit seinem Engagement im Land C tatsächlich gewinnstrebige Absichten verfolgt. Indes mangelt es dem finanziellen Engagement des Pflichtigen nicht nur an Planmässigkeit, vielmehr ist angesichts der ungenügenden Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle auch fraglich, in welchem Umfang der Pflichtige überhaupt geschäftsmässig begründete Investitionen getätigt und geschäftliche Verluste erlitten hat (vgl. E. 3.3 nachfolgend).

E. 3.3.1

Steuerpflichtige haben zur Nachvollziehbarkeit der buchhalterisch getätigten Buchungen die zugrundeliegenden Urbelege aufzubewahren (Belegprinzip, vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 des Obligationenrechts [OR, heutige Fassung]). Dieses Belegprinzip gilt grundsätzlich auch in Bezug auf eine im Ausland entfaltete Geschäftstätigkeit, soweit die steuerpflichtige Person ihre Auslandverluste in der Schweiz bei den (satzbestimmenden) Steuerfaktoren in Anrechnung bringen will: Gerade aufgrund der von schweizerischen Anforderungen abweichenden Buchführungsstandards im Ausland ist es unabdingbar, eine ausländische Buchhaltung mittels der ihr zugrundeliegenden Einzelbelegen überprüfen zu können, ansonsten blind auf die sowohl rechtlich als auch qualitativ allenfalls abweichenden ausländischen Standards abgestellt werden müsste. Werden in anderen Ländern geschäftliche Transaktionen somit nur unvollständig und unzuverlässig dokumentiert, ist die daraus resultierende Beweislosigkeit durch die steuerpflichtige Person zu tragen, soweit die ausländischen Geschäftstransaktionen in der Schweiz steuermindernd geltend gemacht werden. Zwar ist die Führung einer Buchhaltung für die steuerrechtliche Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit nicht zwingend (vgl. Markus Reich/Julia von Ah in: Zweifel/Beusch, Art. 18 DBG N. 13). Dies entbindet aber nicht von der Pflicht, die einzelnen Geschäftsvorfälle, die zum geltend gemachten Verlust geführt haben sollen, zu belegen. Gerade bei umfangreichen, bargeld- und personalintensiven Geschäftstätigkeiten können entsprechende Nachweise praktisch nur mittels einer geordneten, zeitnah geführten und kaufmännischen Grundsätzen genügenden Buchführung erbracht werden. Die kaufmännischen und steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten sind überdies nicht bloss Rechtsfolgen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Vielmehr kann z. B. das Fehlen einer geordneten, kaufmännischen Buchhaltung darauf hindeuten, dass eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Inwieweit dabei die vor Ort geltende Rechtsordnung zu einer kaufmännischen Buchführung verpflichtet, ist letztlich unerheblich, da umfangreichere und arbeitsteilige wirtschaftliche Tätigkeiten weltweit bereits aus betriebswirtschaftlichen Gründen eine geordnete Buchführung erfordern und hiesige steuerrechtliche Nachweispflichten nicht durch weniger strenge ausländische Buchführungsvorschriften ausgehebelt werden können.

E. 3.3.2

Wie der Pflichtige in der Beschwerdeschrift selbst ausführen lässt, gelangen im Land C weitaus tiefere Standards bei der Führung der Geschäftsbuchhaltung zur Anwendung und werden Geldbewegungen und geschäftliche Transaktionen nur sehr unvollständig sowie wenig verlässlich dokumentiert. Der Pflichtige hat denn auch bis auf die im Land C notariell beglaubigte Buchhaltung kaum Belege eingereicht, die den von ihm behaupteten Verlust dokumentieren. Zwar ist er mit Auflage vom 7. Juli 2015 und Mahnung vom 3. November 2015 vom kantonalen Steueramt unter anderem dazu aufgefordert worden, seine Business-Pläne seit Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie seine komplette, ordnungsgemäss geführte Geschäftsbuchhaltung unter Beilage der vollständigen Belege einzureichen und pro Beleg/Geschäftsvorfall substantiiert die geschäftsmässige Begründetheit darzulegen und nachzuweisen. Gleichwohl reichte der Pflichtige weder die von ihm einverlangten Kopien der Arbeitsverträge seiner Angestellten noch weitere Urbelege für die von ihm behaupteten Geschäftstransaktionen ein. Die vom Pflichtigen eingereichte Buchhaltung wurde sodann gemäss dessen eigenen Angaben nicht gestützt auf Urbelege, sondern gestützt auf "Geldverkehrskonten" erstellt, was nach dessen Auffassung die "grösstmögliche Annäherung an die Wirklichkeit" darstellen soll, tatsächlich aber zum Nachweis der verbuchten Geschäftsvorfälle völlig ungeeignet ist. So kann aus den

Belastungen und Gutschriften auf Geldverkehrskonten lediglich ein entsprechender Geldfluss, nicht aber der zugrundeliegende Zahlungsweg abgeleitet werden. Zudem hat es der Pflichtige versäumt, (wenigstens) die Transaktionen der Geldverkehrskonten detailliert offenzulegen, welche der Buchhaltung angeblich zugrunde liegen sollen. Selbst wenn allenfalls (gemäss den Angaben des Pflichtigen) entsprechende Bankauszüge eingesehen werden konnten, vermag dies nicht zu genügen. Die vom Pflichtigen geltend gemachten Mittelabflüsse können sodann privater Natur sein bzw. steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen. Dies gilt umso mehr, als dass der Geldfluss offenbar praktisch ausschliesslich über ein privates Bankkonto des Pflichtigen bei einer lokalen Bank abgewickelt wurde. Ferner bestätigt eine notarielle Beglaubigung in der Regel lediglich die Übereinstimmung von Kopien mit dem vorgelegtem Original, weshalb aus der notariellen Beglaubigung der in den Akten liegende Jahresrechnung durch Notariat des Landes C keineswegs gefolgert werden kann, dass diese inhaltlich überprüft worden wäre.

E. 3.3.3

Gemäss gegenwärtigem Aktenstand stehen nicht einmal die Eigentumsverhältnisse an der Hotelanlage und dem dazugehörigen Fahrzeugpark fest, finden sich doch bis auf das Eigentumszertifikat für einen vom Pflichtigen allenfalls auch privat genutzten Helikopter und den nicht überprüfbaren Angaben in der Buchhaltung hierzu keinerlei aussagekräftigen Dokumente in den Akten. Der Vertrag über den Landkauf im Jahr 2007 fehlt, womit unklar ist, wer überhaupt Eigentümer des Landes ist, auf welcher die Hotelanlage steht. Das Land wurde 2011 infolge Geschäftsaufgabe abgeschrieben, gemäss Buchungstext besteht hierbei ein "Eigentümerstreit / Prozess läuft seit Jahren". Die Hotelanlage selbst stand jedenfalls auch nach Darstellung des Pflichtigen nie in dessen Eigentum. Gemäss dem Protokoll zur Staatssteuereinschätzung 2011 und 2012 vom 16. September 2014 und den Angaben des Pflichtigen in einer E-Mail vom 7. Januar 2014 war das Hotel im "Besitz" einer Gesellschaft, die dem Pflichtigen und dessen Partner gehören soll. Der Pflichtige soll das Hotel von dieser Gesellschaft gemietet haben und anstelle von Mietzahlungen die Renovationen, den Unterhalt sowie das ganze Betriebsrisiko übernommen haben. Entsprechende (schriftliche) Vereinbarungen unter den Gesellschaftern oder mit der Gesellschaft finden sich nicht in den Akten. Auch die eingereichten Fotodokumentationen sind kaum zum Nachweis der verbuchten Geschäftsvorfälle geeignet, geben sie doch insbesondere keine Auskunft über die Eigentumsverhältnisse. Ebenso wenig taugen die eidesstaatlichen Erklärungen und die offerierten Zeugenaussagen von Mitarbeitern und Geschäftspartnern sowie der Lebenspartnerin als Belegersatz, zumal deren Angaben mangels vorhandener Urbelege ohnehin nicht überprüft werden könnten und diese in einem Näheverhältnis zum Pflichtigen stehen.

E. 3.3.4

Selbst wenn es im Land C unüblich sein mag, schriftliche Verträge abzuschliessen oder sich finanzielle Transaktionen quittieren zu lassen, wäre es dem Pflichtigen möglich und zumutbar gewesen, zumindest grössere Transaktionen schriftlich zu dokumentieren. So hätte er mit seinen Angestellten schriftliche Arbeitsverträge schliessen können. Sodann ist anzunehmen, dass für grössere Anschaffungen und Aufträge auch im Land C schriftliche Verträge abgeschlossen werden – oder zumindest auf Verlangen Quittungen ausgestellt werden. Ebenso sind Dokumente zu den Eigentumsverhältnissen in Bezug auf das Hotelgrundstück und die Fahrzeuge zu erwarten. Zudem ist auch unklar, ob die angeschafften Fahrzeuge allesamt im Land C erworben oder zumindest teilweise aus dem

Ausland dorthin importiert wurden. Gegebenenfalls müssten weitere Belege vorhanden sein. Indem der Pflichtige kaum Belege für die von ihm geltend gemachten Geschäftsverluste eingereicht hat, können diese weder in ihrer Höhe noch in Bezug auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden. Da nicht einmal die Eigentumsverhältnisse geklärt bzw. belegt sind, ist auch eine grobe Plausibilisierung der Angaben des Pflichtigen nicht möglich. Sodann widerspricht die unzureichende Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle den üblichen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, welche weltweit Basis für umfangreichere wirtschaftliche Tätigkeiten bilden.

E. 3.4

Wie bereits von der Vorinstanz zurecht erwogen wurde, erscheint es sehr ungewöhnlich, eine im Dritteigentum stehende, desolate Hotelanlage auf eigene Kosten und auf eigenes Risiko zu renovieren (vgl. zu den unklaren Eigentumsverhältnissen auch E. 3.3.3 vorstehend). Ein solches Vorgehen erscheint nicht nur riskant und spekulativ, sondern macht aus wirtschaftlicher Sicht kaum Sinn: So riskiert der Investor gerade bei einer erfolgreichen Sanierung des Hotelbetriebs durch Aufkündigung des Mietverhältnisses um die Früchte seiner Arbeit und seiner Investitionen gebracht zu werden. Derartige Risiken würden auch von einem risikofreudigen und spekulativ agierenden Investor höchstens bei langjährigen Miet- oder Pachtverträgen und zusätzlichen Absicherungen eingegangen werden, wäre doch ansonsten das eingegangene Risiko nicht im Einklang mit den sich eröffnenden Gewinnchancen. Da der Pflichtige jedoch weder entsprechende Miet- oder Nutzungsverträge vorlegen, noch sonstige Absicherungsgeschäfte oder sein (Beteiligungs-)Verhältnis zur vermietenden Gesellschaft dokumentieren konnte, bleiben Umfang und Zweck seiner behaupteten Investitionen sowie die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse im Dunkeln. Gemäss eigenen Angaben hat der Pflichtige den Geschäftsbetrieb aufgrund gesundheitlicher Probleme aufgegeben, während der Hotelbetrieb bis heute durch andere Betreiber fortgesetzt wird. Auch hier bleibt unklar, ob und wie die Übergabe des Betriebs an den neuen Betreiber stattgefunden hat.

E. 3.4.1

Damit sind durch den hierfür beweisbelasteten Pflichtigen weder der Umfang noch die geschäftsmässige Begründetheit der von ihm behaupteten Investitionen im Land C nachgewiesen. Ein planmässiges, auf Gewinn abzielendes Vorgehen ist nicht belegt. So misslingt dem Pflichtigen bereits der Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit, weshalb auch die eventualiter beantragte Schätzung der geltend gemachten ausländischen Geschäftsverluste und erst recht die subeventualiter beantragte Rückweisung zur (gutachterlichen) Verluftermittlung ausser Betracht fallen. Indes wäre eine Verluftermittlung – und eine nachträgliche gutachterliche Ermittlung der Verluste – mangels aussagekräftiger Buchhaltung und vorhandener Urbelege retrospektiv ohnehin kaum verlässlich möglich.

E. 3.4.2

Dass das kantonale Steueramt den Hotelbetrieb in früheren Jahren noch als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert hatte, ist hingegen nicht entscheidend (vgl. E. 3.1.6), zumal das Steueramt nie die berechnete Erwartung erweckt hat, an dieser Qualifikation auch in Zukunft festzuhalten. Vielmehr wurde mangels ordnungsmässiger Buchführung auch schon in Bezug auf die Steuerperiode 2010 die Frage aufgeworfen, inwiefern der Pflichtige diesbezüglich überhaupt als selbständig erwerbend zu qualifizieren ist.

E. 3.5

Die Anträge des Pflichtigen hinsichtlich seines steuerbaren Vermögens weichen nicht von der vorinstanzlichen Festlegung ab. Hinsichtlich des satzbestimmenden Einkommens hat er keine Anträge gestellt. Während bei der Steuerfestsetzung bzw. Satzbestimmung unzureichend belegte Geschäftsverluste nicht akzeptiert werden müssen, ist es den Steuerbehörden nicht verwehrt, bei steuerbegründenden Faktoren auf die Angaben des Steuerpflichtigen abzustellen, zumal der Fiskus im Bestreitungsfall steuerbegründende Tatsachen nachzuweisen hätte. Somit ist kein widersprüchliches Vorgehen der Vorinstanzen ersichtlich, wenn hinsichtlich der im Ausland gelegenen Vermögenswerte die diesbezüglich unstrittigen Angaben des Pflichtigen den Entscheidungen zugrunde gelegt werden.

E. 3.6

Eine Gehörsverletzung durch die Vorinstanzen ist nicht ersichtlich: Angesichts der weitgehend fehlenden Urbelege sind die vom Beschwerdeführer behaupteten Geschäftsvorfälle nicht mehr zu eruieren. Die daraus resultierende und durch den Pflichtigen zu vertretende Beweislosigkeit kann auch nicht durch die offerierten Zeugenaussagen behoben werden, zumal diesen Zeugenbeweisen aufgrund der geschäftlichen und persönlichen Verbindungen zum Pflichtigen ohnehin nur beschränkte Beweiskraft zuzuerkennen wäre. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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