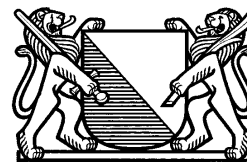


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2025.138

1 ST.2025.167

Entscheid

31. März 2026

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Zürich Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2023 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2023

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2023 deklarierten A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 78'200.- sowie für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 85'700.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-. Angegeben wurden dabei nur Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit und Erwerbsausfallentschädigungen aus Arbeitslosenversicherung.

Mit E-Mail vom 11. Dezember 2024 bzw. 13. Januar 2025 teilte die Pflichtige dem städtischen bzw. kantonalen Steueramt mit, sie habe sich 2021 entschieden, sich selbstständig zu machen. Die SVA Zürich habe ihre Selbstständigkeit ab 1. Oktober 2021 anerkannt. Im Jahr 2021 hätte sie einen Verlust von Fr. 4'595.90 (recte: Fr. 4'895.90) erwirtschaftet. Bis Februar 2022 hätte sie immer noch keine Kunden gehabt und es habe der Gang auf das Sozialamt gedroht. Im März 2022 habe sie jedoch eine Anstellung antreten können und die Selbstständigkeit nebenbei geführt. Im Jahr 2022 sei diesbezüglich ein Verlust von Fr. 5'136.15 erzielt worden. Im Jahr 2023 habe sich ihr Verlust auf Fr. 3'639.87 bemessen. Nun wolle sie den Verlust der letzten drei Jahre von total Fr. 13'371.92 (recte: Fr. 13'671.92) von den Einkünften abziehen, allerdings nur auf ihren Anteil an Steuern (Fr. 2'372.15), da sie und der Pflichtige die Steuern im Verhältnis zum jeweiligen Einkommen bezahlen würden. Als Beilage reichte die Pflichtige eine Bestätigung der Anerkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch die SVA Zürich, Jahresrechnungen für 2021 - 2023 und Kontoauszüge ein.

Mit Auflage vom 14. April 2025 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtigen um Folgendes im Zusammenhang mit der geltend gemachten selbstständigen Erwerbstätigkeit:

- Nachweis des verbuchten Mietaufwands mittels Mietvertrag und Zahlungsnachweisen;
- Nachweis der verbuchten Kosten "Kundengewinnung" mittels detailliertem Kontenblatt samt Zahlungsnachweisen. Der nach Spesenart aufgegliederten, chronologischen Zusammenstellung sind Belege und andere Beweismittel beizufügen, aus denen Art und Motiv jeder Auslage hervorgehen.

Die Auflage wurde am 16. Mai 2025 beantwortet.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 5. Juni 2025 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2023 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 75'800.- bzw. schätzte es sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2023 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 82'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dabei nahm es einerseits Anpassungen zugunsten der Pflichtigen vor, akzeptierte aber andererseits den für 2023 in der Erfolgsrechnung der selbstständigen Erwerbstätigkeit verbuchten Mietaufwand von Fr. 5'252.- nicht bzw. rechnete diesen auf, woraus statt dem angegebenen Verlust ein Gewinn von Fr. 1'612.- resultierte, der als Einkünfte aus selbstständigem Nebenerwerb zu den weiteren Einkünften der Pflichtigen hinzugerechnet wurde. Ebenso nicht zum Abzug zugelassen wurden die geltend gemachten Verluste der Steuerperioden 2021 und 2022.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 2. Juli 2025 Einsprache und beantragten erneut die Verlustverrechnung für die Verluste gemäss Jahresrechnungen 2021 - 2023.

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 22. Juli 2025 sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen.

C. Mit Schreiben vom 18. August 2025 erhoben die Pflichtigen Rekurs und beantragten die Berücksichtigung der durch die selbstständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen bedingten Mietkosten von total Fr. 10'821.- für die Zeit 2021 - 2023 bzw. die Berücksichtigung der Verluste von insgesamt Fr. 13'671.92 für dieselbe Zeitspanne.

Mit Verfügung vom 20. August 2025 klärte das Steuerrekursgericht bei den Pflichtigen ab, ob auch ein Beschwerdewille bestehe, was diese am 26. August 2025 verneinten.

Mit Rekursantwort vom 17. September 2025 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Stellungnahme vom 13. Oktober 2025 hielten die Pflichtigen an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen erklärten am 26. August 2025, dass sich ihre Rechtsmitteleingabe vom 18. August 2025 ausschliesslich gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2023 richte; es werde keine Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer erhoben. Damit ist das vom Steuerrekursgericht angelegte Beschwerdeverfahren mangels Rechtsmittelwillens als erledigt abzuschreiben, wobei bei dieser Verfahrenserledigung keine Kosten erhoben werden (Art. 144 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

2. a) Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (§§ 26-30) abgezogen (ebenso Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten als sog. Gewinnungskosten abgezogen (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Gewinnungskosten gehören grundsätzlich auch die Kosten für Geschäftsräumlichkeiten (bei selbstständig Erwerbenden) bzw. für ein privates Arbeitszimmer (bei unselbstständig Erwerbenden; vgl. § 26 Abs. 1 lit. c StG).

aa) Als Gewinnungskosten gelten diejenigen Aufwendungen, die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind und deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist (sog. kausaler Gewinnungskosten-

begriff; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 25 N 6 und 9 StG sowie VGr LU, 19. Januar 2009, LGVE 2009 II Nr. 22, E. 2a, mit weiteren Hinweisen, je auch zum Folgenden). Abzugsfähig sind aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe allerdings nicht sämtliche Aufwendungen, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkommenserzielung verausgabt worden sind, sondern nur die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben (Art. 9 Abs. 1 StHG); die Abziehbarkeit setzt somit einen qualifizierten engen Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften voraus. Der Begriff des qualifizierten engen Zusammenhangs darf dabei aber nicht überspannt werden: ein qualifizierter enger Zusammenhang ist gegeben, wenn ein rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur des Einkommensbestandteils andererseits besteht. Als Gewinnungskosten gelten deshalb jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dagegen stellen Aufwendungen, die durch private oder persönliche Gründe verursacht werden, keine Gewinnungskosten, sondern Lebenshaltungskosten (§ 33 lit. a StG) dar. Die Abgrenzung kann, insbesondere in Grenzbereichen, letztlich nur durch eine Wertung vorgenommen werden (vgl. auch Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 9 N 8 StHG sowie Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 25 N 7 DBG).

Nicht alle Aufwendungen lassen sich eindeutig der Sphäre der Einkommenserzielung oder der privaten Sphäre zuordnen. Bei sog. Mischausgaben, die beiden Sphären zuzuordnen sind (so die Kosten für ein beruflich und privat genutztes Motorfahrzeug, Verpflegungskosten, Aufwendungen für ein teilweise beruflich genutztes Arbeitszimmer), sind diese in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil aufzuteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 10 StG; vgl. auch BGr, 3. Oktober 2019, 2C_509/2019, E. 4.3, Reich/Hunziker, Art. 25 N 16a DBG, Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 27 N 10 DBG sowie Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 25 N 20 DBG).

bb) Grundsätzlich gilt für alle Arten von Einkünften ein einheitlicher Gewinnungskostenbegriff (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 26 N 4 und § 27 N 3 StG sowie VGr LU, 19. Januar 2009, LGVE 2009 II Nr. 22, E. 2b, mit weiteren Hinweisen, je auch zum Folgenden). Im Lichte der Rechtsgleichheit dürfen insbesondere unselbstständig und selbstständig Erwerbende nicht prinzipiell unterschiedlich behandelt werden, zumal der Gesetzgeber bewusst die Abzugsmöglichkeiten der unselbstständig Erwerbenden denjenigen der selbstständig Erwerbenden angleichen wollte. Infolge der kausalen Umschreibung der Gewinnungskosten gilt für selbstständig und unselbstständig Erwerbende grundsätzlich die gleiche Betrachtungsweise. Dies bedeutet allerdings nicht, dass alle Kostenarten bei selbstständig und unselbstständig Erwerbenden stets gleich zu beurteilen sind, weil die selbstständig Erwerbenden naturgemäss über einen grösseren Ermessensspielraum verfügen, in den die Steuerbehörden überdies nur mit Zurückhaltung eingreifen dürfen. Offensichtlich übersetzte Beträge müssen indessen von den Behörden dann nicht als Unkosten anerkannt werden, wenn sich das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung geschäftsmässig nicht begründen lässt.

cc) Geschäftsaufwand im Sinne von § 27 Abs. 1 StG bilden sowohl Raumkosten für gemietete Geschäftsräumlichkeiten als auch Aufwendungen, welche durch die geschäftliche Nutzung eigener Liegenschaften anfallen, bei denen in der Regel der Eigenmietwert Ausgangsbasis für die Ermittlung der Geschäftsmiete bildet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 27 N 9 StG sowie Reich/Züger/Betschart, Art. 27 N 24 ff. DBG, mit weiteren Hinweisen, je auch zum Folgenden). Befinden sich effektiv geschäftlichen Zwecken dienende und entsprechend eingerichtete Arbeitsräume in der Privatwohnung des selbstständig Erwerbenden, so sind die entsprechenden Aufwendungen unabhängig von ihrer Höhe oder Notwendigkeit abzugsberechtigt. Die Geschäftsmiete berechnet sich nach dem der geschäftlichen Nutzung entsprechenden Anteil an der bezahlten Wohnungsmiete bzw. dem anteiligen Eigenmietwert zuzüglich der Nebenkosten. Eingrenzend ist aber festzuhalten, dass es selbst angesichts des grösseren Ermessensspielraums der selbstständig Erwerbenden, die sich frei organisieren und selber entscheiden können, wo und in wie vielen Räumen sie ihre Arbeit erledigen wollen, nicht angehen kann, ihnen durch ein zu extensives Wahlrecht zu ermöglichen, eindeutige Lebenshaltungskosten als Gewinnungskosten zu qualifizieren. Letztlich handelt es sich bei dieser Abgrenzung um eine Wertungsfrage, welche nur anhand der Umstände des Einzelfalls beantwortet werden kann (vgl. VGr LU, 19. Januar 2009, LGVE 2009 II Nr. 22, E. 2c/bb).

b) Grundsätzlich gilt die allgemeine Beweislastregel, wonach die Veranlagungs-/Einschätzungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Art. 8 ZGB). Die steuerpflichtige Person hat nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen steuerpflichtiger Person und Leistungsempfänger ausschlaggebend waren. Ob ein steuerlicher Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden.

c) aa) Der Streit zwischen den Parteien dreht sich in Bezug auf das Geschäftsjahr 2023 zunächst um den bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit verbuchten Mietaufwand von Fr. 5'252.- und den damit zusammenhängenden, von der Pflichtigen verfochtenen Verlust (vgl. Erfolgsrechnung 1.1. - 31.12.2023). Das kantonale Steueramt hat den Mietaufwand vollständig aufgerechnet, sodass kein zu verrechnender Verlust, sondern ein Gewinn von Fr. 1'612.- resultiert. Die Buchhaltungsdienstleistungen anbietende Pflichtige hält am verbuchten Mietaufwand fest und verfißt damit im Ergebnis die Ansicht, mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit pro 2023 einen Verlust von Fr. 3'639.87 erwirtschaftet zu haben, welcher vom steuerbaren Einkommen abzuziehen sei.

Zu klären ist nach dem Gesagten die Frage, ob und allenfalls in welcher Höhe der selbstständig erwerbstätigen Pflichtigen ein Gewinnungskostenabzug für die im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit erfolgte Benutzung *eines Teils des Wohnzimmers* in der privat gemieteten Wohnung der Pflichtigen zusteht.

bb) Der Umstand, dass ein Zimmer resp. Raum in einer Privatwohnung nur teilweise effektiv geschäftlich genutzt wird, vermag bei selbstständig Erwerbenden am grundsätzlich bestehenden Anspruch auf Abzug der für die berufliche Nutzung dieses Raumes entfallenden Kosten nichts zu ändern, doch ist die Tatsache, dass der betreffende Raum nicht ausschliesslich geschäftlich genutzt wird, bei der Festsetzung der Höhe des Abzugs zu berücksichtigen (StRK ZH, 15. Dezember 1989, StE 1990 B 23.45 Nr. 2, E. 3b/aa; StRK BE, 16. Dezember 1997, StE 1999 B 23.45.1 Nr. 2, E. 3 f.). Nichts anderes lässt sich den in Bezug auf den vorliegenden Fall nicht einschlägigen Urteilen des Verwaltungs- bzw. Bundesgerichts (VGr, 15. April 2025,

SB.2024.00136, SB.2024.00137, E. 6, bestätigt durch BGr, 18. Dezember 2025, 9C_349/2025, E. 6; VGr, 24. Juni 2015, SB.2015.00027, SB.2015.00028, E. 3, bestätigt durch BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015, 2C_796/2015, E. 4; BGr, 30. Juli 2015, 2C_374/2014) entnehmen, waren doch dort – anders als bei der Pflichtigen – stets Räumlichkeiten an mindestens zwei unterschiedlichen Orten vorhanden bzw. betroffen.

cc) aaa) Gemäss dem beim kantonalen Steueramt eingereichten Mietvertrag vom 20. November 2011 leben die Pflichtigen in einer 2-Zimmerwohnung, für welche sie gemäss aktenkundigen Belegen ab 1. Dezember 2022 Fr. 1'054.- monatlich bzw. ab 1. Dezember 2023 Fr. 1'121.- monatlich, je inkl. Nebenkosten, zahlten. Im Konto 6000 Mietaufwand verbuchte die Pflichtige für Januar bis November 2023 monatlich Fr. 372.-, danach Fr. 394.- für Miete. Dies entspricht 1/3 des Mietzinses für die Wohnung zuzüglich 1/3 des Mietzinses von Fr. 60.- im Monat für einen Parkplatz.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Pflichtige die für ihre selbstständige Erwerbstätigkeit anfallende Arbeit am Esstisch im Wohnzimmer erledigt, wobei im Übrigen das Wohnzimmer für private Zwecke benutzt wird, weswegen es vorliegend nicht gerechtfertigt wäre, den auf das ganze Zimmer entfallende Mietzinsanteil zum Abzug zuzulassen, indes nach dem oben Gesagten unter Berücksichtigung aller fallbezogenen Umstände ein Abzug nicht ganz verweigert werden kann. Anders sieht es betreffend den Parkplatzaufwand aus: Den Jahresrechnungen ist keinerlei Benutzung eines Fahrzeugs für geschäftliche Zwecke zu entnehmen, sodass diesbezüglich mangels geschäftsmässiger Begründetheit kein Gewinnungskostenabzug möglich ist.

bbb) Die Pflichtige war in der streitigen Steuerperiode vom 1.1 bis 1.4.2023 in einem Pensum von 80% bei der C AG tätig. Ferner war sie vom 1.1. bis 7.6.2023 bei der D SA und vom 14.12. bis 29.12.2023 bei der E AG angestellt. Von April bis November 2023 bezog sie Taggelder der Arbeitslosenversicherung. Die gemäss eigener Angabe im November 2023 ausgesteuerte Pflichtige führt die selbstständige Erwerbstätigkeit nebenbei. Den geltend gemachten Mietaufwand von einem Drittel des Mietzinses begründet sie damit, dass sie die Wohnung für drei klar abgrenzbare Bereiche, namentlich Wohnen, Schlafen und Arbeiten nutze. Auch eine Arbeitsplatzlösung im Technopark Winterthur würde monatlich mindestens Fr. 360.- bis Fr. 708.- kosten, was höher wäre als der anteilige Mietaufwand in ihrer Wohnung. In diesem Sinn sei ihre Lösung kosteneffizient und realistisch.

ccc) Der Wert eines Zimmers in der Wohnung der Pflichtigen bemisst sich in Anlehnung an die Rechtsprechung zum Unternutzungsabzug (vgl. Weisung der Finanzdirektion betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung vom 21. Juni 1999, ZStP 21.2; StRK ZH, 15. Dezember 1989, StE 1990 B 23.45 Nr. 2, E. 3b/aa) wie folgt: Die Wohnung besteht aus zwei Zimmern. Für Küche, Bad, WC, Entrée, Estrich, Keller usw. ist ein weiteres Zimmer hinzuzuschlagen, sodass sich der Wert des Wohnzimmers auf 1/3 des Brutto-Mietzinses beläuft (konkret Fr. 352.-/Monat bis November 2023, danach Fr. 374.-/Monat [jeweils aufgerundet]). Dieses wird aber nicht ständig unter Ausschluss der privaten Nutzung für die selbstständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen zur Verfügung gestellt, sondern wird überwiegend privat genutzt. Zur Bestimmung des Anteils der geschäftlichen Nutzung gelten folgende Überlegungen: das Wohnzimmer würde – diesbezüglich ist der Pflichtigen Recht zu geben – bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in einem 100%-Pensum in etwa zu 1/3 geschäftlich und zu 2/3 privat genutzt. Dass die Pflichtige ihre selbstständige Nebenerwerbstätigkeit nicht in einem Vollzeitpensum ausübt (ansonsten im Jahr 2023 mangels Vermittlungsfähigkeit kaum Anspruch auf Arbeitslosenentschädigung bestanden hätte, zumal die Pflichtige in dem am 4. April 2023 unterzeichneten Formular "Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme" des zuständigen RAV den Umfang der diesbezüglichen Bereitschaft mit 80% angegeben hat), wird vorliegend angesichts der Geringfügigkeit der Beträge ausser Acht gelassen, ansonsten eine weitere Untersuchung zum tatsächlichen Arbeitspensum nötig wäre, welche aus Gründen der Prozessökonomie im vorliegenden Rechtsmittelverfahren der Steuerperiode 2023 als nicht gerechtfertigt erscheint. Damit ist von einem monatlichen Mietaufwand für die selbstständige Erwerbstätigkeit von Fr. 118.- (= Fr. 352.- : 3) für die Zeit von Januar bis November 2023 und von einem Mietaufwand von Fr. 125.- (= Fr. 374.- : 3) für Dezember 2023 auszugehen (jeweils aufgerundet), mithin insgesamt von einem Aufwand von Fr. 1'423.- für die streitige Steuerperiode. Damit ist der Rekurs in Bezug auf den im Jahr 2023 zu berücksichtigenden Mietaufwand teilweise gutzuheissen bzw. sind Gewinnungskosten im vorgenannten Umfang zum Abzug zuzulassen, sodass sich der vom kantonalen Steueramt ermittelte Gewinn von Fr. 1'612.- auf Fr. 189.- reduziert.

3. Zu klären ist noch die Frage, ob die Pflichtigen in der Steuerperiode 2023 allfällige in den Vorjahren aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen erlittene Verluste in Abzug bringen können.

a) Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 29 Abs. 1 StG). Steht steuerbares Einkommen zur Verfügung, so sind die Verluste mit diesem zu verrechnen und können nicht vorgetragen werden. Lautet die Einschätzung nicht auf null und unterlässt es die steuerpflichtige Person, den Verlustvortrag geltend zu machen, verfällt auch der Verlustvortragsanteil, der bei einer korrekten Geltendmachung gar nicht hätte geltend gemacht werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 29 N 6 StG).

b) Das kantonale Steueramt führt im Einspracheentscheid aus, in den Jahren 2021 und 2022 sei kein Einkommen bzw. kein Verlust aus selbstständigem Erwerb der Pflichtigen deklariert worden. In beiden Steuerperioden übertreffe das veranlagte steuerbare Einkommen den geltend gemachten Verlustvortrag. Bei korrekter Geltendmachung hätte der Verlust in den jeweiligen Steuerperioden berücksichtigt werden können. Ein Verlustvortrag auf Folgeperioden sei jedoch ohnehin aufgrund der unterlassenen Deklaration in den Jahren 2021 und 2022 nicht möglich.

c) aa) Die Pflichtigen bestreiten nicht, dass 2021 und 2022 steuerbares Einkommen zur Verfügung stand, mit welchem die geltend gemachten Verluste (2021: Fr. 4'895.90; 2022: Fr. 5'136.15) hätten verrechnet werden können, sondern stellen sich auf den Standpunkt, das Gesetz sei dahingehend zu verstehen, dass sie sieben Jahre Zeit hätten, die Verluste geltend zu machen. Es werde nicht vorgeschrieben, wann der Verlust zu verrechnen sei. Ob der Verlust in einem Jahr geltend gemacht oder auf drei Jahre verteilt werde, sei genau das Gleiche. Der Gesamtbetrag bleibe derselbe.

bb) Der Gesetzestext von § 29 Abs. 1 StG kann nur dahingehend verstanden werden, dass Verluste aus sieben der Steuerperioden vorangegangenen Geschäftsjahren dann abgezogen werden können, wenn sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser jeweiligen Jahre nicht berücksichtigt werden konnten, mithin Verluste aus 2021 nur dann ins Jahr 2022 vorgetragen werden können, wenn sie im 2021

nicht mit steuerbaren Einkünften verrechnet werden konnten usw. Im Übrigen müssten nach der von der Pflichtigen verfochtenen Auffassung die steuerbaren Einkünfte der Steuerperioden 2021 bis 2023 zusammengezählt werden und von diesen die zusammengerechneten Verluste derselben Jahre abgezogen werden, und nicht, wie sie dies beantragen, der Verlust von drei Steuerperioden mit den Einkünften aus einer Steuerperiode verrechnet werden. Auch widerspricht die Auffassung der Pflichtigen, es sei genau das gleiche, ob ein Verlust in einem Jahr geltend gemacht werde, oder auf drei Jahre verteilt werde, dem im Steuerrecht grundsätzlich geltenden Periodizitätsprinzip. Dieses wird durch die Zulassung der Verlustverrechnung durchbrochen, weswegen die Verlustverrechnung nur zurückhaltend im Rahmen der gesetzlich abgesteckten Grenzen zuzulassen ist.

d) Damit scheidet eine Verrechnung der für die Jahre 2021 und 2022 geltend gemachten Verluste ohne weiteres aus, da die Pflichtigen diese in den jeweiligen Steuerperioden hätten geltend machen können. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Möglichkeit der Verlustverrechnung implizit unter dem Vorbehalt der periodengerechten Deklaration steht. Hätten die Pflichtigen die verfochtenen Verluste in den Steuerperioden deklariert, in welchen sie angefallen sind, wäre es dem Steueramt sodann freigestanden, die geschäftsmässige Begründetheit aller geltend gemachten Aufwendungen zu untersuchen und wären insbesondere in Bezug auf den jeweils verbuchten Mietaufwand im Minimum die nämlichen Korrekturen vorzunehmen gewesen wie in der vorliegend streitigen Steuerperiode. Durch die allein den Pflichtigen anzulastende Nichtdeklaration der Verluste haben sie selber faktisch eine gesetzmässige Besteuerung in den jeweiligen Vorjahresperioden verunmöglicht. Dieses Versäumnis können sie nicht durch Nachdeklaration von nicht periodengerecht angegebenen Verlusten beheben. Entsprechend ist der Rekurs in Bezug auf die geltend gemachte Anrechnung der Vorjahresverluste in der Steuerperiode 2023 abzuweisen.

4. a) Die vorstehenden Erwägungen führen insgesamt zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Die Pflichtigen sind für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2023 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'865.- (= Fr. 82'288.- [T-act. S. 23] abzgl. Fr. 1'423.-), gerundet Fr. 80'800.-, und einem (unveränderten) steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- einzuschätzen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich den nahezu vollständig unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; VGr, 6. April 2016, SB.2016.00022, SB.2016.00023, E. 4).

Demgemäss verfügt die Einzelrichterin:

Das Beschwerdeverfahren wird ohne Kostenfolge als erledigt abgeschrieben;

und erkennt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2023, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]