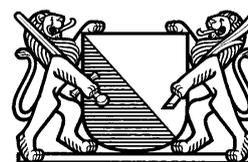


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2019.115
2 ST.2019.148

Entscheid

9. März 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

vertreten durch von B AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) deklarierte in seiner Steuererklärung 2017 ein steuerbares Einkommen von Fr. 307'528.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 305'618.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'124'351.-. Der Pflichtige erwirtschaftete das deklarierte Einkommen zur Hauptsache aus dem Ertrag aus Liegenschaften, einer AHV- und Pensionskassenrente und durch Wertschriftenertrag (insgesamt Fr. 532'921.-). Davon in Abzug brachte er einen Verlust in der Höhe von netto Fr. 114'131.- aus der selbstständiger Erwerbstätigkeit seiner beiden Einzelunternehmen "C" in der Branche "Autohandel" (Verlust Fr. 120'656.-) und "D" in der Branche "Diverse" (Gewinn Fr. 6'525.-).

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 10. Mai 2019 machte der Steuerkommissär den Pflichtigen darauf aufmerksam, dass er dessen Tätigkeit nicht (mehr) als selbstständige Erwerbstätigkeit betrachte, weshalb der daraus resultierende Verlust den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zuzuweisen sei. Der Pflichtige lehnte die Vorschläge mit Schreiben vom 23. Mai 2019 ab.

B. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 31. Mai 2019 setzte der Steuerkommissär das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2017 auf Fr. 421'600.- (direkte Bundessteuer; satzbestimmend Fr. 424'800.-) bzw. Fr. 419'600.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 423'400.-) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 3'123'000.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 3'168'000.-) fest. Den vom Pflichtigen deklarierten Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wies das kantonale Steueramt den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zu.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 19. Juni 2019 Einsprache erheben und die steuermindernde Berücksichtigung des geltend gemachten Verlustes bzw. die Einschätzung und Veranlagung gemäss eingereichter Steuererklärung 2017 beantragen. Mit Einspracheentscheiden vom 3. Juli 2019 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

D. Mit Beschwerde und Rekurs vom 2. August 2019 liess der Pflichtige den Antrag um Einschätzung bzw. Veranlagung gemäss eingereichter Steuererklärung wiederholen. In prozessualer Hinsicht liess er beantragen, die Veranlagung für die direkte Bundessteuer zu sistieren, bis das Rechtsmittelverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abgeschlossen sei. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 26. August 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2020 stellte der Abteilungspräsident des Steuerrekursgerichts in Aussicht, das steuerbare und satzbestimmende Einkommen für die direkte Bundessteuer 2017 sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 um je Fr. 6'525.- zu erhöhen. Die Parteien liessen sich innert Frist nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen des Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige beantragt, das Beschwerdeverfahren einstweilen zu sistieren, bis das Rekursverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 rechtsgültig erledigt sei. Eine Begründung für den Sistierungsantrag enthält die Beschwerde nicht.

b) Die im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nicht geregelte vorübergehende Einstellung (Sistierung) eines Rechtsmittelverfahrens mag sich aus Gründen der Prozesswirtschaftlichkeit und der richtigen Rechtsanwendung dann aufdrängen, wenn die Entscheidung einer Behörde vom Ausgang eines anderen Verfahrens abhängt. Weil jedoch ein öffentliches Interesse an einer periodenbezogenen und damit ökonomischen Erhebung der Steuern besteht, Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) die beförderliche Prozesserledigung gebietet und den Verfahrensbeteiligten aus der Beilegung eines Rechtsstreits kein Rechtsnachteil erwächst (sondern ein Schritt hin zum Rechtsfrieden getan wird), muss das Steuerrekursgericht seinen Entscheid ohne weiteren Verzug fäl-

len. Das DBG sieht auf jeden Fall keinen Anspruch auf Sistierung eines Verfahrens vor. Die Sistierung hat daher eine Ausnahme zu bleiben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 134 N 14 DBG). Des Weiteren besteht die Gefahr, dass bei Sistierung eines der beiden Verfahren vor einer unteren Instanz unter Umständen eine höhere Instanz zweimal die gleiche Streitfrage entscheiden muss. Dies läuft dem Gebot des einheitlichen Instanzenzuges bei der direkten Bundessteuer und den harmonisierten kantonalen Steuern zuwider (vgl. BGE 130 II 65, E. 6.4). Eine Sistierung des Bundessteuerverfahrens ist deshalb nicht angezeigt und der diesbezügliche Antrag des Pflichtigen abzuweisen.

2. a) Nach Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit werden von diesen Einkünften gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Verluste aus einer solchen Tätigkeit können mit übrigen Einkünften verrechnet werden (vgl. zum sogenannten Nettoprinzip: Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 25 N 14 DBG).

Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die notwendigen Ausgaben soll lediglich bewirken, dass der Abzug nur für jene Auslagen gestattet wird, die einen geschäftlichen Grund haben, und dass alle Aufwendungen unberücksichtigt bleiben, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung eines Selbstständigerwerbenden zusammenhängen. In der Einschätzungspraxis wird weniger auf die Zumutbarkeit der Vermeidung abgestellt, sondern vielmehr darauf, ob der Aufwand geschäftsmässig begründet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 4 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 27 N 3 StG).

In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (StRK I, 18. März 1993 = StE 1995 B 23. 1 Nr. 30 = ZStP 1993, 107).

b) Die Rechtsprechung umschreibt die selbstständige Erwerbstätigkeit zusammenfassend wie folgt: aa) Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat auf *eigenes Risiko* zu erfolgen; bb) Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit *Arbeitskraft und Kapital* einzusetzen; cc) Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen; dd) Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab (Merkmal der *Gewinnerzielungsabsicht*); ee) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d.h. *planmässigen* und anhaltenden (nachhaltigen), Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

c) Abzugrenzen ist die selbstständige Erwerbstätigkeit insbesondere von der Liebhaberei bzw. dem Hobby. Die steuerrechtliche Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständiger Erwerb im dargelegten Sinn oder als Liebhaberei hängt grundsätzlich davon ab, ob sie ausschliesslich oder vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird (BGr, 2. Oktober 1992, NStP 1993, 7, E. 2b; Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, ASA 48, 113). Unterscheidungskriterium ist also der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit. Es handelt sich dabei um ein subjektives Kriterium, auf dessen Vorhandensein nur durch Indizien (nämlich erkennbare Umstände) geschlossen werden kann (StE 1999 B 23.1 Nr. 42; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 18 N 22). Eine zusätzliche Erschwernis liegt darin, dass es Grenzfälle gibt, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden, wobei das Schwergewicht auf der einen oder anderen Seite liegen kann.

Wer eine Tätigkeit ausübt, welche auf die Dauer nichts einbringt oder dauernd einen finanziellen Aufwandüberschuss erfordert, betreibt diese nicht als Erwerbstätigkeit, sondern eben als Liebhaberei oder aus einem andern nicht kommerziellen Grund. Denn wer eine unrentable Aktivität wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das andauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen lassen und die betreffende Tätigkeit aufgeben (Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste, StR 1981, 236). Allerdings muss nicht jedes einzelne mit einem Verlust abgeschlossene Jahr oder selbst die Tatsache, dass während mehrerer Jahre Verlust erzielt worden ist, zum Schluss zwingen, es handle sich um eine Liebhaberei (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, § 14 Rz 45; vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, Erw. 1.3). Ob sich nämlich eine Tätigkeit lohnt, lässt sich methodisch richtig nur nach Betrachtung des

Gewinns aus der gesamten Betriebstätigkeit von deren Aufnahme bis zu ihrer Beendigung beurteilen (sogenannter Totalgewinn, vgl. Manuel René Theisen, Die Liebhaberei – ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuer und Wirtschaft [StuW], 1999, 259). Der Entscheid über den steuerlichen Charakter einer Tätigkeit hängt deshalb von einer Prognose über den zu erwartenden Totalgewinn ab. Ergibt die Prognose ein positives Gesamtergebnis, ist dies ein gewichtiges Indiz für die Gewinnstrebigkeit. Andererseits liegt bei negativer Prognose die Schlussfolgerung nahe, dass ein Steuerpflichtiger, dem es tatsächlich um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, sich wegen des in Aussicht stehenden finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs abbringen lassen würde. Die steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit ist eine Frage, die grundsätzlich für jede Veranlagungsperiode neu überprüft werden kann, wobei unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den auf das Steuerjahr folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern können (BGr, 31. August 2005, StE 2006 B 23.1 Nr. 59, E. 2.2.2). 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 Sinn einer Faustregel 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. Dem Steuerpflichtigen steht aber der Gegenbeweis offen, dass auch in diesem Fall eine Gewinnstrebigkeit vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 48 DBG und § 18 N 38 StG). Im Einzelfall kommt es namentlich auf die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse an (RB 2000 Nr. 118). Die Verhältnisse in den Vor- und Nachperioden können zur Beurteilung grundsätzlich herangezogen werden).

Qualifiziert die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als Liebhaberei oder produziert sie reine Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG und § 33 lit. a StG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

d) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Dabei gilt die allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher,

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 Liebhaberei 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.

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.).

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 aufgeben 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).

c) aa) Der Pflichtige bestreitet nicht, in der Vergangenheit im Automobilbereich Verluste angehäuft 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 angehäufteten 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 Automobildiagnostiker, 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, Gutscheinabgabe, Bannerwerbung bei O etc.) zum Zweck der Kundenakquise und der Gewinnung von Neukunden;

- 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.

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 Verlussterwirtschaftung 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

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"

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).

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

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.

bb) Wenn man die Geschäftszahlen des Pflichtigen in den letzten Jahren im Detail analysiert, wird zudem auch deutlich, dass dessen Geschäftsmodell, das vorsieht, 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.

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.

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 steuerba-

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.-).

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).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Das Gesuch um Sistierung des Beschwerdeverfahrens wird abgewiesen;

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2017 betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 428'100.- (satzbestimmend: Fr. 431'300.-) veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird abgewiesen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2017 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 426'100.- (satzbestimmend: Fr. 430'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'123'000.- (satzbestimmend: Fr. 3'168'000.-) eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

[...]