



Fall-Nr.: B 2023/140
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 04.03.2024
Entscheiddatum: 04.10.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 04.10.2023

Steuerrecht, Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit, Art. 31 Abs. 1 StG. Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitige positive Einkünfte zur Verfügung – wie vorliegend aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit mit einem Pensum von 80% –, die sie in die Lage versetzen, eine selbständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen (Stichwort Querfinanzierung), stellt dieser Umstand ein (gewichtiges) Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt. Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und die rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen (Verwaltungsgericht, B 2023/140).

Entscheid vom 4. Oktober 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

A.____,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.__ ist Inhaber des Einzelunternehmens "Q.__" mit Sitz in Z.__ Das Unternehmen besteht seit 7. Januar 2002. Zuerst war es im Informatikhandel tätig, anschliessend im Bereich erneuerbarer Energien. Seit 2016 besteht der Zweck im Handel, Import und Export von Waren aller Art sowie im Anbieten von Dienstleistungen im Logistik-, Verzollungs- und Vorsorgebereich (www.zefix.ch). Das Unternehmen wird in einem Gewerberaum an der B.__ 001_ in Z.__ (Grundstück Nr. 0000_, Grundbuch Z.__) betrieben. Der Geschäftsraum steht im Miteigentum von A.__ sowie von dessen getrennt lebender Ehefrau. Er ist im Geschäftsvermögen aktiviert.

Seit 1. Februar 2018 ist A.__ zudem bei der R.__ AG, in Y.__, unselbständig erwerbstätig. A.__ hatte seinen Wohnsitz im Jahr 2019 in Z.__. Per 1. November 2019 mietete er am Arbeitsort Z.__ zusätzlich eine 3½-Zimmerwohnung.

B.

In der Steuererklärung 2019 deklarierte A.__ nebst den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einen Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 27'575. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug CHF 14'000 und das



St.Galler Gerichte

steuerbare Vermögen CHF Null. Das kantonale Steueramt liess den Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Mehrkosten für den Wochenaufenthalt in Y. ___ nicht zum Abzug zu. Ferner rechnete es den Mietwert des Gewerberaums zufolge privater Selbstnutzung auf, da dieser nicht mehr zum Geschäftsvermögen gehöre. A. ___ wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 45'100 und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Die dagegen erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 24. Mai 2022 ab.

Mit Entscheid vom 12. Juni 2023 wies die Verwaltungsrekurskommission den – nur noch auf die kantonalen Steuern bezogenen – Rekurs gegen den ablehnenden Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts ab.

C.

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission erhob A. ___ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 10. Juli 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit von CHF 27'575 sei zu berücksichtigen und der Gewerberaum dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) verzichtete mit Schreiben vom 3. August 2023 auf eine Vernehmlassung. Am 22. August 2023 gab das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) den Verzicht auf eine Vernehmlassung bekannt, wobei es gleichzeitig den Antrag stellte, die Beschwerde sei abzuweisen. Auf die Vorbringen in den Eingaben dieses Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der Entscheid der Vorinstanz vom 12. Juni 2023, worin diese den Rekurs abwies. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, StG, sGS 811.1, und Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, VRP, sGS 951.1). Die Beschwerde gegen den am 26. Juni 2023 versandten Rekursentscheid wurde am 10. Juli 2023 und damit rechtzeitig erhoben. Sie erfüllt ausserdem in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (siehe zum Ganzen Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Als Adressat des angefochtenen Entscheids ist der im Rekursverfahren unterlegene Beschwerdeführer zur Ergreifung des Rechtsmittels



berechtigt (Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1.

Nach Art. 20 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind gemäss Art. 31 Abs. 1 StG insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 40 Abs. 1 StG). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 47 Abs. 1 StG). Diese Bestimmungen entsprechen den Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und decken sich mit den Regelungen gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG).

2.2.

2.2.1.

Unter der selbständigen Erwerbstätigkeit wird eine Tätigkeit verstanden, bei der die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbständig ist (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b).

2.2.2.

Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen. Der Tatbestand der



selbständigen Erwerbstätigkeit erfordert die skizzierte Gewinnstrebigkeit, er verlangt aber nicht, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann demnach auch vorliegen, wo eine Betätigung erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt oder wo vorübergehende Ertragseinbrüche, Investitionen, Amortisationen oder Veränderungen im wirtschaftlichen Umfeld etc. die betriebliche Rechnung negativ beeinflussen. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit aber auf Dauer ohne Gewinn ausgeübt, so lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolges regelmässig auf das Fehlen erwerblicher Zielsetzung schliessen; denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitige positive Einkünfte zur Verfügung, die sie in die Lage versetzen, eine selbständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen (Stichwort Querfinanzierung), stellt dieser Umstand ein (gewichtiges) Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 48 ff. zu Art. 18 DBG; vgl. zum Ganzen BGer, Urteil 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen).

2.2.3.

Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und die rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen. Zeigt sich im individuell-konkreten Fall, dass die Betätigung überwiegend von "rein persönlichen Neigungen" oder ausserbetrieblichen Motiven beherrscht wird, fehlt eine selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn. Diesfalls handelt es sich beim angeblich geschäftsmässig begründeten Aufwand in Wahrheit um privaten Aufwand. Solcher ist nicht abzugsfähig (BGer, Urteil 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.5). Die Verwaltung eigenen Vermögens stellt sodann keine Erwerbstätigkeit dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 19c zu Art. 18 DBG).

2.3.

Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 31 Abs. 2 StG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Das wesentliche Zuteilungskriterium ist folglich die aktuelle Zweckbestimmung, d.h. die tatsächliche Nutzung des Vermögensobjektes, während das Erwerbsmotiv, die buchmässige



Behandlung und die Herkunft der Mittel für sich genommen nicht entscheidend sind. Die aktuelle Zweckbestimmung, das Dienen eines Objekts für das Geschäft, lässt sich entweder unmittelbar feststellen oder ist mittelbar anhand von Indizien zu ermitteln, wobei die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse massgebend ist. Schwierigkeiten bereitet die Zuteilung von Alternativgütern, wie beispielsweise Liegenschaften, Autos, Wertschriften und Beteiligungen, die ebenso gut geschäftlich wie privat genutzt werden können. Nach dem Grundsatz der Präponderanz werden solche Vermögenswerte demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem sie vorwiegend dienen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 55; Richner/Frei/ Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 95 f. zu Art. 18 DBG).

3.

3.1.

Die Vorinstanz erwog zur Begründung ihres Entscheids, in den sechs Geschäftsjahren 2014 bis 2019 habe der Beschwerdeführer mit seiner Einzelfirma einen Verlust von insgesamt CHF 59'247.77 erwirtschaftet. Nur in zwei von sechs Jahren habe ein positives Ergebnis resultiert. Eine Absicht zur nachhaltigen Gewinnerzielung ergebe sich aus diesen Zahlen nicht, zumal kein positiver Trend erkennbar sei. Im Jahr 2019 seien keine Erträge aus geschäftlicher Tätigkeit angefallen. Dass der Beschwerdeführer, wie von ihm behauptet, im Jahr 2019 drei neue Kunden gewonnen und im Jahr 2020 entsprechende Umsätze erzielt habe, sei nicht ausreichend nachgewiesen.

Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, im Jahr 2019 seien Überlegungen getätigt worden, die Tätigkeit der S. __ zu übernehmen. Im November 2019 sei er dafür während zwei Wochen in K. __ in das Tagesgeschäft eingearbeitet worden. Anschliessend sei die Übernahme vorerst trotzdem nicht zustande gekommen. Auch wegen Corona habe sich alles verzögert. Im Dezember 2020 habe er den umfangreichen Franchisevertrag zur Unterschrift erhalten. Im Jahr 2020 habe er für drei Firmen Dienstleistungen ausführen können. Er habe deren Produkte gelagert, verpackt und versendet. In den Monaten November 2020 und Dezember 2020 seien Umsätze von zusammen CHF 3'156.45 generiert worden. Im Jahr 2021 seien für eine Firma rund 950 Bestellungen verpackt und versendet worden. Betrachte man die Jahre 2009 bis 2019, sei insgesamt ein Umsatz von CHF 214'406 erzielt worden, womit eine Gewinnerzielungsabsicht deutlich belegt sei.

3.2.

Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, erzielte das Einzelunternehmen des



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführers im Jahr 2019 keine Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen. Der verbuchte Ertrag von CHF 9'120 bestand aus dem Mietertrag für einen Parkplatz von CHF 1'440 (vermietet an den Beschwerdeführer), dem Privatanteil des Beschwerdeführers an der Nutzung des Geschäftsfahrzeugs von CHF 2'880 und dem Privatanteil des Beschwerdeführers an der Nutzung des Gewerberaums von CHF 4'800 (vi-act. 8/1.7). Obschon unbestrittenermassen keine Einkünfte von Kunden generiert wurden, verbuchte der Beschwerdeführer Aufwände von CHF 6'663.15 für die Miete eines weiteren Lagerraums in X.__ sowie zweier Parkplätze inkl. Nebenkosten (Kto.Nrn. 6000 und 6030, vi-act. 8/1.6), von CHF 8'039.05 im Zusammenhang mit dem Geschäftsfahrzeug inkl. Versicherung (Kto.Nrn. 6200, 6210, 6230 und 6300, vi-act. 8/1.7) sowie von CHF 5'491.63 für Verwaltungsaufwand (Kto.Nrn. 6500, 6510 und 6513, vi-act. 8/1.6). Auf dem (im Jahr 2019 neu angeschafften) Geschäftsfahrzeug und auf dem Gewerberaum wurden erfolgsmindernde Abschreibungen in der Höhe von CHF 15'197.80 vorgenommen (vi-act. 8/1.6). Bereits im ebenfalls verlustreichen Vorjahr 2018 standen einem Ertrag von total CHF 8'757.20, der immerhin noch mit wenigen Dienstleistungen an Dritte erzielt wurde, Aufwände (inkl. Abschreibungen) von CHF 35'202.99 gegenüber (vi-act. 8/2.10). Die in den Verlustjahren 2018 und 2019 verbuchten Aufwände waren damit nicht geringer als jene im Jahr 2017, als noch ein Gewinn erzielt wurde (vi-act. 8/3.6). Der sonstige Betriebsaufwand (Raumaufwand, Fahrzeug- und Transportaufwand, Versicherungen, Energie- und Entsorgungsaufwand sowie Verwaltungsaufwand) war im Jahr 2019 (CHF 20'207.78, vi-act. 8/1.6) sogar höher als im Jahr 2017 (CHF 19'750.45; vi-act. 8/3.6), obschon keine Dienstleistungen erbracht wurden. Dass der Beschwerdeführer gegen aussen ersichtlich am Markt auftrat und bestrebt war, neue Kunden zu generieren und Aufträge zu gewinnen, lässt sich den Akten nur für den Zeitraum im Herbst 2019 entnehmen. Aber auch jene Verhandlungen hinsichtlich der Übernahme der Tätigkeit einer Firma im Franchisesystem führten erst Ende 2020 zu einem Vertragsabschluss. Die in der Folge erzielten Einnahmen bewegen sich auf sehr geringem Niveau. Im Jahr 2020 waren es gemäss Angaben des Beschwerdeführers CHF 3'156.45. Für das Jahr 2021 wird in der Beschwerde gerade einmal ein einziger Auftrag (für die F.__) erwähnt. Dass sich die Auftragslage in den Jahren 2022 sowie im laufenden Jahr 2023 entscheidend verbessert hätte, macht der Beschwerdeführer nicht geltend. Folglich ist davon auszugehen, dass aus der geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit seit 2018 bis heute keine Gewinne generiert wurden.

Entscheidend hinzu kommt, dass der Schwerpunkt der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers seit Aufnahme der unselbständigen Erwerbstätigkeit ab 1. Februar 2018 nicht mehr beim Einzelunternehmen lag. Im Jahr 2018 verdiente er während 11



Monaten CHF 71'435 netto (vi-act. 8/2.20). Im Jahr 2019 war er an 211 Tagen und damit in einem durchschnittlichen Pensum von über 80 Prozent unselbständig erwerbstätig (vi-act. 8/1.14). Dabei erzielte er ein Einkommen von CHF 80'292 netto (vi-act. 8/1.25). Der Beschwerdeführer verfügt somit seit 2018 über eine neue Haupteinkommensquelle, mit der er seinen Lebensunterhalt bestreitet und die es ihm erlaubt, die Verluste aus der selbständigen Erwerbstätigkeit aufzufangen. Auf die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist er nicht mehr zwingend angewiesen. Die erwerbliche Zielsetzung der Firma steht folglich nicht mehr im Vordergrund, und der Beschwerdeführer kann dafür aufgrund seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit auch nicht mehr gleich viel Zeit aufwenden. Ab November 2019 hielt er sich sodann unter der Woche in Weinfelden und nicht mehr in der Nähe des Geschäftslokals auf, was ebenfalls gegen die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit mit ernsthafter Gewinnabsicht spricht. Damit läge höchstens eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit vor, was sich dann aber auch in einer deutlichen Reduktion der geschäftsmässig begründeten Aufwände auswirken müsste. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall, vielmehr macht es den Anschein, dass der Beschwerdeführer mit der Aufrechterhaltung einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit einen Teil seiner privaten Lebenshaltungskosten von den steuerbaren Einkünften in Abzug bringen möchte (so beispielsweise die Fahrkosten oder den Eigenmietwert des von ihm hauptsächlich zu Wohnzwecken genutzten Gewerberaums).

3.3.

Zusammenfassend ist vor diesem Hintergrund im Jahr 2019 weder ein planmässiges Vorgehen noch ein zielgerichtetes Gewinnstreben für die Annahme einer selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit erkennbar. Der Beschwerdeführer bestritt seinen Lebensunterhalt mit seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit. Es fehlt zudem eine erkennbare Tendenz zu einer ausgeglichenen Rechnung in den Folgejahren. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens steht auch nicht in einem betrieblichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unselbständigen Haupterwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als Montagearbeiter. Weder wird geltend gemacht noch ist erkennbar, dass der Betrieb der Einzelunternehmung direkt oder indirekt für die Erzielung der Einkünfte bei der R. von Bedeutung wäre. Der Beschwerdegegner versagte der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2019 somit zu Recht die Anerkennung. Damit entfällt auch die Zuordnung des Grundstücks Nr. 0000_ (Grundbuch Z. _) zum Geschäftsvermögen, womit der Beschwerdeführer den (um 30% reduzierten) Eigenmietwert von CHF 7'280 zufolge privater Nutzung zu versteuern hat. Selbst wenn die selbständige Erwerbstätigkeit steuerlich weiterhin akzeptiert worden wäre, wäre der Gewerberaum, in welchem der Beschwerdeführer bis



zu seinem Wegzug im Jahr 2020 seit längerem wohnte (vi-act. 8/1.28), aufgrund der überwiegend privaten Nutzung nach dem Grundsatz der Präponderanz wohl als Privatvermögen zu qualifizieren und damit der Eigenmietwert zu besteuern gewesen. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

4.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 1'700 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird dem Beschwerdeführer angerechnet. Der Beschwerdeführer hat bei diesem Verfahrensausgang keinen Anspruch auf eine Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP); ohnehin hat er sich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht vertreten lassen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'700. Der von ihm geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird ihm daran angerechnet.