



Fall-Nr.: I/1-2020/184 und 185
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 13.09.2021
Entscheiddatum: 17.06.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17. Juni 2021

Art. 40 Abs. 1, Art. 47 Abs. 1 lit. a StG (sGS 811.1), Art. 27 Abs. 1, Art. 34 lit. a DBG (SR 642.11). Auslagen für Kleider, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aufgrund ihrer beruflichen Stellung erwirbt und die aber auch im privaten Bereich verwendbar sind, stellen mangels sachlichen Zusammenhangs mit der selbständigen Erwerbstätigkeit keine abzugsfähigen Berufskosten dar. Dasselbe gilt für Verfahrenskosten, die angefallen sind, um den negativen Entscheid hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Berufskleidern gerichtlich überprüfen zu lassen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/184 und 185).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch Z Steuerpraxis,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse
65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2019) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2019)

Sachverhalt:

A.- X und Y sind verheiratet und wohnen in A. X führt zusammen mit W ein Treuhandbüro (Z Steuerpraxis) in B. Er wies in der Steuererklärung 2019 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 129'456.– aus. Die Veranlagungsbehörde anerkannte den Aufwand von Fr. 2'600.– für Gerichtskosten nicht als geschäftsmässig begründet und rechnete diesen Betrag den Einkünften auf. Die Steuerpflichtigen wurden am 30. Juni 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 116'900.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 383'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 115'400.– veranlagt. Die Steuerbehörde ging von einem Gewinnanteil aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 132'056.– aus (Fr. 129'456.– + Fr. 2'600.–). Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen am 28. Juli 2020 jeweils Einsprache mit dem Antrag, der steuerbare Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von X sei auf Fr. 129'456.– festzusetzen. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 18. August 2020 ab.

B.- Am 15. September 2020 reichte X bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) in eigenem Namen und als Vertreter seiner Ehefrau Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 18. August 2020 ein. Sie beantragten, sie seien mit einem steuerbaren Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 129'456.– (statt Fr. 132'056.–) gemäss Steuerdeklaration zu veranlagen, namentlich seien die Kostenvorschüsse der VRK von Fr. 600.– und des Verwaltungsgerichts von Fr. 2'000.– für die rechtliche Beurteilung von Repräsentationsspesen und Berufskleidern zum Abzug zuzulassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Vorinstanz verzichtete am 4. November 2020 unter Hinweis auf die Begründung in den Einspracheentscheiden vom 18. August 2020 auf eine Vernehmlassung und beantragte die Abweisung des Rekurses und der



Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Steuerpflichtigen zur Begründung ihres Antrags wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 15. September 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs.1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG, Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.



3.- Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist streitig, ob die Vorinstanz den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes zu Recht mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit Gerichtskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 2'600.– aufrechnete. Diese Kosten ergaben sich daraus, dass die Steuerpflichtigen am 3. April 2019 Rekurs bei der VRK und anschliessend Beschwerde beim Verwaltungsgericht gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 erhoben. In jenen Verfahren beantragten sie, es seien Repräsentationsspesen (Berufskleider) in der Höhe von Fr. 939.70 als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen. Die VRK wies den Rekurs mit Entscheid vom 4. Juli 2019 ab und auferlegte den Rekurrenten die Verfahrenskosten von Fr. 600.– (Verfahren I/1-2019/63). Eine dagegen erhobene Beschwerde blieb vor dem Verwaltungsgericht erfolglos. Im Entscheid vom 15. Oktober 2019 wurden die Steuerpflichtigen zufolge Abweisung der Beschwerde zur Bezahlung der amtlichen Kosten Fr. 2'000.– verpflichtet (Verfahren B 2019/169).

a) Die Vorinstanz hält in den Einspracheentscheiden vom 18. August 2020 fest, dass zwischen der Rechtsstreitigkeit und der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes kein qualifiziert enger Konnex bestehe. Der Nachweis, wonach die Rechtsstreitigkeit vorwiegend aus geschäftlichen Gründen angestrebt worden sei, sei nicht erbracht. Die Praxis zu Kleideraufwendungen im Kanton St. Gallen sei seit Jahren klar; die gepflegte und kostspielige Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aus Rücksicht auf ihre berufliche Stellung anschaffe und die auch im privaten Bereich verwendbar sei, falle nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider. Aus der Begründung in der Veranlagungsberechnung gehe klar hervor, dass nicht nur die direkten Steuern der natürlichen Person, sondern auch die Rechtskosten im Zusammenhang mit den privaten Steuern gemeint seien und dass diese als Privataufwand gelten würden. Aus diesen Gründen seien die Gerichtsgebühren als Privataufwand zu betrachten.

b) Die Steuerpflichtigen machen demgegenüber geltend, dass in der Buchhaltung des Treuhandbüros entgegen der Begründung in der Veranlagungsberechnung keine direkten Steuern verbucht worden seien. Aufgrund der ordnungsgemäss geführten Buchhaltung hätte die Vorinstanz den Gegenbeweis erbringen müssen, dass die Gerichtskosten nicht zum Abzug zugelassen werden könnten. Die Klärung der Frage



des Abzugs von Berufskleidern sei aus rein beruflichen Interessen erfolgt und könne nicht dem privaten Bereich zugeordnet werden. Die aus Sicht des Treuhandbüros als notwendig betrachtete Klärung habe aufgrund des kleinen Streitwerts, verbunden mit hohen, nicht überwälzbaren Kosten und weil die einfache Gesellschaft kein Rechtsmittel ergreifen könne, nur in eigenem Namen erfolgen können.

4.- a) aa) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten (sog. Gewinnungskosten) abgezogen (Art. 40 Abs. 1 StG, Art. 27 Abs. 1 DBG). In Art. 40 Abs. 2 StG und Art. 27 Abs. 2 DBG werden beispielhaft einige typische Abzugs- bzw. Kostenpositionen aufgezählt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 27 N 3). Nicht abziehbar sind hingegen gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a StG und Art. 34 lit. a DBG die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand. Unter Gewinnungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.252/2002 vom 4. November 2002 E. 2.1). Ob der Aufwand zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle. Es ist nicht Aufgabe der Steuerbehörden, die Angemessenheit einer geschäftlichen Aufwendung zu überprüfen. Die geschäftsmässige Begründetheit ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 27 DBG N 3 f.). Der Aufwand ist zu belegen oder zumindest glaubhaft zu machen. Dies entspricht dem Grundsatz der Beweislastverteilung, wonach die Steuerbehörde die steuerbegründenden und der Steuerpflichtige die steuermindernden Sachverhalte nachzuweisen hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 237 und VII. Teil N 23).

bb) Auslagen für private Verfahren zählen nicht zu den Gewinnungskosten. Sie betreffen primär die Person des Steuerpflichtigen und nicht (oder nur mittelbar) dessen Berufstätigkeit. Anders verhält es sich bei Verfahrensaufwand, der in erster Linie mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht. Auslagen für einen Prozess, womit Einkommensansprüche gesichert oder durchgesetzt werden sollen, stellen Gewinnungskosten dar. Gleiches gilt für den Aufwand, welcher dem Steuerpflichtigen in einem Verfahren entsteht, worin er sich beispielsweise gegen eine



St.Galler Gerichte

Schmälerung seines Erwerbseinkommens zur Wehr setzt (BGer 2A.90/2001 vom 25. Januar 2002 E. 6.1 und 2C_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3; P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 27 N 46).

b) aa) Die Vorinstanz lehnte den Abzug der Gerichtskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 2'600.– als Geschäftsaufwand in der Veranlagungsberechnung vom 30. Juni 2020 ab mit der Begründung, dass nur der Geschäftsaufwand abzugsfähig sei, der für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendig sei. Zudem müsse ein direkter sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb bestehen. Im Gegensatz zur juristischen Person – so die Vorinstanz weiter – seien die direkten Steuern bei natürlichen Personen nicht abzugsfähig; diese würden private Lebenshaltungskosten darstellen. Die Gebühren für den Rekurs und die Beschwerde im Zusammenhang mit den privaten Einkommens- und Vermögenssteuern 2017 stellten deshalb Privataufwand dar und keine geschäftsmässig begründeten Aufwendungen mit dem objektiven Ziel der Ertragserzielung. Die Begründung mag zwar etwas missverständlich und die Verbindung zum Abzug von direkten Steuern unglücklich formuliert sein. Ganz falsch sind sie aber nicht, denn letztlich führen sowohl ein Abzug von direkten Steuern als auch ein Abzug von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand zu einer Schmälerung der Steuereinnahmen. Insgesamt geht aus der Begründung jedoch hervor, dass die Gerichtskosten aufgrund der fehlenden geschäftsmässigen Begründetheit nicht zum Abzug zugelassen wurden (vgl. act. 9/1.16). Da abgeänderte Deklarationen nur gegebenenfalls in einer Fussnote kurz zu begründen sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 55), kann der Vorinstanz ein Begründungsmangel nicht vorgeworfen werden. Im Übrigen legte sie ihren Standpunkt in den Einspracheentscheiden vom 18. August 2020 ausführlich dar.

bb) Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen besteht zwischen den Kosten für die Gerichtsverfahren und der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes kein sachlicher Zusammenhang. Zum einen hängt der Aufwand für ein Verfahren, das berufliche Auslagen zum Gegenstand hat, welche aber nicht geschäftsmässig begründet sind, mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht zusammen. Solcher Aufwand ist – gleich wie der Gegenstand des Verfahrens selbst – als Einkommensverwendung zu qualifizieren und kann steuerlich nicht berücksichtigt



werden (BGer 2A.90/2001 vom 25. Januar 2002 E. 6.2). Zum andern besteht im Kanton St. Gallen – darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen – zur Frage der Abzugsfähigkeit von Kleiderkosten eine klare und langjährige Praxis. Und zwar fällt Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aufgrund ihrer beruflichen Stellung erwirbt und die aber auch im privaten Bereich verwendbar ist, nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider (z.B. Entscheid der VRK I/1-2011/54 vom 20. Oktober 2011, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung; StB 30 Nr. 1 Ziff. 3.2). Dies gilt sowohl im Bereich der unselbständigen wie auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit und entspricht der Praxis bei den direkten Bundessteuern (Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 27 DBG N 11). Weshalb sich die Klärung der Frage der Abzugsfähigkeit von Berufskleidern bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus Sicht der beruflichen Tätigkeit des Ehemannes unter diesen Umständen hätte aufdrängen sollen, ist nicht ersichtlich. Gibt es im Treuhandbüro Kunden, welche diese Frage trotz der klaren Rechtsprechung im Kanton St. Gallen erneut gerichtlich überprüfen lassen möchten, so hätte er als Vertreter in diesen Fällen den Rechtsmittelweg beschreiten können. Eine Notwendigkeit, im eigenem Namen ein Pilotverfahren anzustrengen, bestand deshalb nicht. Vielmehr lässt der Umstand, dass der Ehemann die Verfahren vor der VRK und dem Verwaltungsgericht ausdrücklich in eigenem Namen führte, darauf schliessen, dass dies in eigenem Interesse geschah. Dies hat zur Folge, dass die daraus entstandenen Kosten dem privaten Bereich der Rekurrenten und Beschwerdeführer zuzuordnen sind.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht an der geschäftsmässigen Begründetheit der Gerichtsgebühren zweifelte. Die Zweifel vermögen die Rekurrenten und Beschwerdeführer auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht auszuräumen. Die Gerichtsgebühren von Fr. 2'600.– wurden damit zu Recht nicht als geschäftsmässig begründete Kosten zum Abzug zugelassen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass diese den Steuerpflichtigen nicht im vollen Betrag aufzurechnen sind. Der Betrag von Fr. 2'600.– ist dem Gewinn 2019 der Z Steuerpraxis hinzuzurechnen, der sich für das Jahr 2019 auf Fr. 261'512.– beläuft. Bei einer hälftigen Gewinnverteilung unter den beiden Gesellschaftern (vgl. act. 2/9) ergibt dies für die Rekurrenten und Beschwerdeführer im Vergleich zur Veranlagung und zum Einspracheentscheid um Fr. 1'300.– tiefere steuerbare Einkünfte aus der selbständigen



St.Galler Gerichte

Erwerbstätigkeit des Ehemannes von Fr. 130'756.–. Die Steuerpflichtigen sind somit für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem um Fr. 1'300.– tieferen steuerbaren Einkommen von Fr. 115'500.– – und zwar unter Berücksichtigung des um Fr. 26.– höheren Abzugs für Krankheits- und Unfallkosten – sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem um ebenfalls Fr. 1'300.– tieferen steuerbaren Einkommen von Fr. 114'100.– zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen von Fr. 383'000.– bleibt unverändert. Dies entspricht einer teilweisen Guttheissung von Rekurs und Beschwerde.

5.- Die amtlichen Kosten sind nach Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens den Steuerpflichtigen und der Vorinstanz je zur Hälfte aufzuerlegen. Bei den fraglichen Gerichtsgebühren handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand. Eine Aufrechnung erfolgt bei den Rekurrenten und Beschwerdeführern jedoch nur zur Hälfte. Obsiegen und Unterliegen halten sich damit etwa die Waage. Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die beiden Kostenvorschüsse zu je Fr. 600.– (insgesamt Fr. 1'200.–) sind mit dem Kostenanteil der Steuerpflichtigen von insgesamt Fr. 600.– zu verrechnen und im Restbetrag von Fr. 600.– zurückzuerstatten.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 18. August 2020 aufgehoben. Die Rekurrenten werden für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 115'500.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 383'000.– veranlagt.

2.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 18. August 2020 aufgehoben. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 114'100.– veranlagt.



3.

Die Rekurrenten und Beschwerdeführer haben die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 600.– (Entscheidgebühren) je zur Hälfte zu bezahlen. Der Staat trägt die andere Hälfte. Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'200.– werden mit dem Kostenanteil der Rekurrenten und Beschwerdeführer von insgesamt Fr. 600.– verrechnet und im Restbetrag von Fr. 600.– zurückerstattet.