



**Fall-Nr.:** I/1-2011/66  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 14.02.2012  
**Entscheiddatum:** 14.02.2012

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 14.02.2012**

**Art. 18 Abs. 1 und Art. 27 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 40 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Bei der Beratungstätigkeit im Rahmen einer Einzelfirma erzielte eine Steuerpflichtige während mehrerer Jahre erhebliche Verluste und konnte zudem für die zwei der Steuerperiode folgenden Jahre keine Einkünfte nachweisen, weshalb ein gewinnstrebiges Handeln zu Recht verneint und damit ein Abzug der Verluste von den übrigen Einkünften zu Recht verweigert wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 14. Februar 2012, I/1-2011/66).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei; a.o.

Gerichtsschreiber Thomas Kern

X, Beschwerdeführerin,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2009)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X (Jahrgang 1944), Dr. phil., wohnt in B. Im Jahr 2009 arbeitete sie teilzeitlich als Lehrerin an der S. Seit 1989 betreibt sie das Einzelunternehmen Dr. X, welches die Unternehmensberatung für Informationsmanagement und -bewirtschaftung bezweckt und am 30. März 1990 ins Handelsregister eingetragen wurde.

B.- In der Steuererklärung 2009 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 53'933.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 80'302.--. Sie gab Einkünfte von insgesamt Fr. 127'514.-- an und brachte unter anderem einen Verlust aus selbständigem Haupterwerb von Fr. 27'300.-- in Abzug. Die Veranlagungsbehörde nahm in der Folge einige Korrekturen vor und liess den Abzug des Verlustes aus selbständigem Haupterwerb nicht zu mit der Begründung, es handle sich bei der Unternehmensberatungstätigkeit nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit. X wurde für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 83'100.-- veranlagt.

C.- Gegen die Veranlagung erhob X mit Schreiben vom 1. Februar 2011 Einsprache, unter anderem mit dem Antrag, der Abzug des Verlustes aus der Unternehmensberatungstätigkeit sei zuzulassen. Mit Entscheid vom 25. Februar 2011 lehnte das kantonale Steueramt diesen Antrag ab.

D.- Mit Eingabe vom 26. März 2011 erhob X gegen den Einsprache-Entscheid Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte, die Unternehmensberatungstätigkeit sei als selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren und der daraus im Jahre 2009 erzielte Verlust von Fr. 27'300.-- mit den übrigen Einkünften zu verrechnen.

Mit Vernehmlassung vom 31. Mai 2011 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2011 und der Ergänzung vom 5. August 2011 beantragte die Beschwerdeführerin unentgeltliche Rechtspflege. Sie nahm ausserdem mit Eingabe vom 12. Juli 2011 zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung.

Mit Verfügung vom 11. August 2011 wies der Abteilungspräsident das Begehren um unentgeltliche Rechtspflege ab.



In der Folge tätigte die Verwaltungsrekurskommission Abklärungen zu den Einkünften aus Beratungstätigkeit im Zeitraum 2010 bis Oktober 2011.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 26. März 2011 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (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). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- In der Beschwerde ist umstritten, ob die Beratungstätigkeit steuerrechtlich als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und der erzielte Verlust für die Steuerperiode 2009 steuerrechtlich zu anerkennen ist.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es dauere grundsätzlich ein halbes bis ein Jahr, bis ein Auftrag zustande komme und ein weiteres halbes Jahr, bis der Auftrag in Angriff genommen werden könne. Aufgrund der Tatsache, dass die Einnahmen für die getätigten Aufwendungen erst nach 12 bis 18 Monaten zufließen würden, sei sie zur Sicherung der Existenz nebenerwerblich als Berufsschullehrerin an der S tätig gewesen und habe an der T in A einen Kurs für Bautechniker in VWL und BWL übernommen. Sie habe durch diese Tätigkeiten ein monatliches Einkommen von ca. Fr. 3'400.-- bis Fr. 4'000.-- erzielt. In Folge der Finanzkrise hätten im Jahr 2008 zwei Kunden ihre Aufträge vorübergehend sistiert. Mit dem Antritt einer weiteren Teilzeitstelle an der S sei es ihr möglich gewesen, die dadurch entstandenen finanziellen Verluste zu tragen und ein Einkommen zur Finanzierung zusätzlicher Akquisitions-Massnahmen zu erzielen. Ein erster Auftrag sei ihr im Herbst 2010 erteilt worden und werde in den kommenden Wochen abgeschlossen. Die Weiterführung des Lehrauftrages sei seit



September 2010 wegen Überschreitens des Pensionsalters nicht mehr möglich gewesen. Sie habe Investitionen getätigt, um Aufträge zu erhalten und schlussendlich Gewinne zu erzielen. Mit der AHV-Rente und der Pension stehe ihr ein monatliches Einkommen von Fr. 3'403.-- zur Verfügung. Um zu überleben, müsse sie daher in den kommenden Jahren mit ihrer Unternehmensberatungstätigkeit Gewinne erzielen.

Dem hält die Vorinstanz in der Vernehmlassung entgegen, die Umsätze der Unternehmensberatungstätigkeit der Beschwerdeführerin seien seit dem Jahr 2006 kontinuierlich rückgängig. Im Jahr 2009 sei kein Umsatz mehr erzielt worden. Zudem habe sie anlässlich der Besprechung vom 4. Februar 2011 ausgeführt, dass sie auch im Jahr 2010 keine Umsätze erwirtschaftet habe. Unter diesen Umständen sei anzunehmen, dass keine Gewinnabsicht bestehe.

Dazu hält die Beschwerdeführerin in der Stellungnahme ergänzend fest, in der Steuerperiode 2010 könne mit einem kleinen Überschuss gerechnet werden. Sie habe im Zeitpunkt der Besprechung vom 4. Februar 2011 noch nicht gewusst, dass sie für die geleisteten Vorarbeiten eine Vergütung erhalten werde. Zudem sei in der Zwischenzeit bereits ein weiterer Auftrag ausgeführt worden. In Krisenzeiten betrage die Zeit für Vorarbeiten bis zur Vergütung mehr als ein bis eineinhalb Jahre. Sie sei an der S tätig gewesen, um die Auslagen, die ihr schlussendlich zwei neue Aufträge eingebracht hätten, zu decken. Sie weise daher die Ausführungen bezüglich fehlender Gewinnabsicht zurück.

b) Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden bei der selbständigen Tätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG). Dabei können die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Jahre abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 211 DBG).



Voraussetzung der Anerkennung von geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten ist der Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. An dieser Absicht fehlt es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird. Für eine solche Qualifizierung reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlussterzielung noch nicht aus. Bringt eine Tätigkeit aber auf Dauer nichts ein, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehlt. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.46/2005 vom 31. August 2005 E. 2.2.1 und 3.2.3 mit Hinweisen). Bei der Prüfung der Gewinnabsicht sind neben der Entwicklung der Gewinne und Verluste, die Betriebsführung, die beruflichen Kenntnisse des Steuerpflichtigen sowie das Verhältnis allfälliger Einnahmen zu den Ausgaben und im Vergleich mit dem eingesetzten Vermögen zu berücksichtigen (B. Hirt, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, Diss. St. Gallen 1998, S. 184). Dabei können unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern. Es genügt für sich allein noch nicht, dass der Steuerpflichtige subjektiv eine Erwerbsabsicht für sich in Anspruch nimmt. Die behauptete persönliche Absicht muss aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen, wie sie für die selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend sind, auch nachgewiesen sein (Urteil des Bundesgerichts 2A.126/2007 vom 19. September 2007 E. 2.3).

c) Die Beschwerdeführerin hat aus ihrer Unternehmensberatungstätigkeit in den Jahren 2007 bis 2009 jeweils einen erheblichen Verlust ausgewiesen (2007: Fr. -18'569.-- / 2008: Fr. -23'199.-- / 2009: Fr. -27'300.-- [act. 7 IV, 7 III und 7 II]). Im Jahr 2009 erzielte sie keine Einkünfte aus der Geschäftstätigkeit. Gemäss der eingereichten Aufstellung des Einkommens für das Jahr 2010 bestanden die Einkünfte aus der Beratungstätigkeit in einem Ausweis von transitorischen Aktiven von Fr. 6'500.-- (act. 20). Angesichts der



Tatsache, dass in den bisherigen Geschäftsjahren der Aufwand der Beratungstätigkeit ca. Fr. 25'000.-- bis Fr. 40'000.-- betrug, vermag die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass für das Jahr 2010 ein kleiner Gewinn ausgewiesen werde (act. 11 und 19), nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführerin wurde daher Gelegenheit gegeben, auch für das Jahr 2011 Einkünfte nachzuweisen. Sie reichte darauf zum Nachweis von Einkünften aus der Beratungstätigkeit zwei im Jahr 2011 ausgestellte Rechnungen von insgesamt Fr. 14'000.-- ein (act. 23/6 und 23/7). Die Beschwerdeführerin wurde indes ausdrücklich eingeladen, namentlich Belege über zugeflossene Einkünfte bzw. Zahlungseingänge einzureichen. Im Lichte dieser Aufforderung vermögen die eingereichten Rechnungen keinen strikten Beweis zu erbringen, dass im Jahr 2011 tatsächlich Einnahmen zugeflossen sind. Selbst wenn von einem Zufluss ausgegangen würde, dürfte angesichts der geringen Einnahmen auch im Jahr 2011 mit einem erheblichen Verlust zu rechnen sein. Es ist somit davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum 2009 bis Ende Oktober 2011 keinen Zufluss von Betriebserträgen belegen kann.

Die Beschwerdeführerin bringt verschiedene Gründe für den Rückgang des Umsatzes vor. Insbesondere weist sie auf die Finanzkrise im Jahr 2008 sowie auf den Umstand, dass für einzelne Aufträge umfangreiche Vorarbeiten zu leisten seien. Diesem Argument ist jedoch entgegenzuhalten, dass sie im Jahr 2007 Erträge der R SA und der Q auswies (act. 7 IV 8). Inwiefern diese Kunden von der Finanzkrise unmittelbar betroffen waren, wird nicht weiter dargelegt. Ohnehin lässt sich mit einem allgemeinen Hinweis auf die Finanzkrise ein Fehlen jeglicher Einkünfte während nahezu drei Jahren nicht hinreichend begründen.

Im Weiteren wurden keine Belege eingereicht, aus denen ersichtlich wäre, welche konkreten Akquisitions-Anstrengungen die Beschwerdeführerin unternommen hat. Namentlich hat Sie keine Namen von potenziellen Kunden genannt, mit denen sie in Kontakt stand oder Verhandlungen führte und welche Orte sie dabei aufsuchte. Es fehlen konkrete Anhaltspunkte und Belege für geschäftliche Aktivitäten, wie sie bei einer freiberuflichen Beratungstätigkeit kennzeichnend sind. Hinzu kommt, dass es sich bei den geltend gemachten Betriebsaufwendungen praktisch ausnahmslos um Kosten handelt, die nicht zwingend einer geschäftlichen Tätigkeit zuzuordnen sind. Kosten für den Betrieb eines Fahrzeuges und für Büromöbel und Büroeinrichtungen oder



## St.Galler Gerichte

Telefon fallen auch im Bereich der privaten Lebenshaltung an. Ebenso sind sog. Repräsentationsspesen und Auslagen für Kundengeschenke in aller Regel Aufwendungen, die ihrer Natur nach auch im privaten Bereich getätigt werden können.

Im Besonderen fällt das krasse Missverhältnis zwischen Aufwand und Ertrag auf (2007: Ertrag Fr. 25'272.-- / Aufwand Fr. 43'863.--; 2008: Ertrag Fr. 8'783.-- / Aufwand Fr. 31'982.--; 2009: Ertrag Fr. 7.-- / Aufwand Fr. 27'307.-- [act. 7 IV 8, 7 III 4 und 7 II 4]).

Nachdem während eines Zeitraums von rund fünf Jahren von erheblichen Verlusten auszugehen ist und keine nennenswerten Anzeichen einer Verbesserung der Situation ersichtlich sind, ist die Annahme gerechtfertigt, dass es sich bei der Unternehmensberatungstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht um eine Geschäftstätigkeit im steuerlichen Sinn handelt. Namentlich sind keine Anzeichen eines gewinnstrebigen Handelns ersichtlich. Somit liegt steuerrechtlich keine selbständige Erwerbstätigkeit vor, weshalb der geltend gemachte Verlust der Steuerperiode 2009 nicht abzugsfähig ist. Daher ist die Beschwerde abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens von der Beschwerdeführerin zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.-- erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführerin bezahlt die Kosten des Verfahrens von  
  
Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.