



Fall-Nr.: I/1-2020/192 und 193
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 24.09.2021
Entscheiddatum: 17.06.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17. Juni 2021

Art. 38 Abs. 1, Art. 40 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Massgebend für den Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit ist nicht in jedem Fall die Geschäftseröffnung, vielmehr beginnt diese in der Regel mit dem Bezug der Geschäftsräume. Ab diesem Zeitpunkt fallen Geschäftskosten an (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/192 und 193).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

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:



St.Galler Gerichte

A.- X eröffnete im Jahr 2019 das Nagelstudio G. Das Einzelunternehmen betreibt sie in einem Raum einer 3-Zimmerwohnung in A, die sie zusammen mit ihrem Lebenspartner per 1. Januar 2019 mietete und bewohnt. Daneben ist X in einem Teilpensum von 80 Prozent als Praxisassistentin in einer Kleintierpraxis unselbständig erwerbstätig. Sie reichte am 28. März 2020 die Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 ein und deklarierte Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 35'698.– und einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 2'125.–. Unter Berücksichtigung weiterer Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben sowie verschiedener Abzüge ergab sich aufgrund ihrer Angaben ein steuerbares Einkommen von Fr. 27'300.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Das Kantonale Steueramt reduzierte den verbuchten Geschäftsaufwand um Fr. 4'200.– (für das Arbeitszimmer wurden Fr. 3'600.– weniger und für den Bereich Informatik und Telefon Fr. 600.– weniger Aufwand zugelassen) und legte den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 2'075.– fest. Es begründete die Korrektur im Wesentlichen damit, dass die Geschäftstätigkeit erst im April 2019 aufgenommen worden sei und entsprechende Aufwände erst ab diesem Monat als geschäftsmässig begründet anerkannt werden könnten. Am 5. Mai 2020 wurde X für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 31'500.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– und für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'600.– veranlagt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 15. September 2020 ab, wobei es festhielt, obwohl die Berechnung gegenüber derjenigen im Veranlagungsverfahren einen um Fr. 86.– höheren Gewinn ergeben habe (Fr. 2'161.–), werde auf eine Schlechterstellung verzichtet und der steuerbare Reingewinn bei Fr. 2'075.– belassen.

B.- Mit Eingabe vom 5. Oktober 2020 (Datum der Postaufgabe: 6. Oktober 2020) erhob X Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, für die geschäftlich verursachten Miet- und Nebenkosten, Versicherungs-, Strom-, Reinigungs- und Materialkosten (Putzmaterial), für die Toiletten- und Küchenbenutzung usw. sei ein Abzug von mindestens Fr. 400.– bis Fr. 500.– pro Monat zu gewähren, und zwar für zwölf Monate, und nicht nur für neun Monate. Am 26. Oktober 2020 (Datum der Postaufgabe: 27. Oktober 2020) zog X die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2019 zurück. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 24.



St.Galler Gerichte

November 2020 die Abweisung des Rekurses. Dazu nahm X am 8. Dezember 2020 nochmals Stellung.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis der Rekurrentin zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 5. Oktober 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten. Mit Eingabe vom 5. Oktober 2020 wurden beide Einspracheentscheide vom 15. September 2020 angefochten, weshalb ein Rekurs und eine Beschwerde ins Geschäftsverzeichnis eingeschrieben wurden. Da die Beschwerde am 26. Oktober 2020 zurückgezogen wurde, ist sie ohne Kostenfolgen als erledigt abzuschreiben (Art. 57 Abs. 1 VRP).

2.- Die Rekurrentin wies im Jahresabschluss 2019 des Nagelstudios einen Geschäftsaufwand von insgesamt Fr. 13'935.60 aus. Er wurde auf folgenden Konten verbucht (act. 7/1.3.1):

Material	Fr. 4'061.30
Büromaterial/Porti	Fr. 574.65
Repräsentation	Fr. 451.25
Werbung/Marketing	Fr. 193.40
Anteil Miete Arbeitszimmer/Büro inkl. NK	Fr. 6'000.–
EDV/Telefon	Fr. 1'194.–



St.Galler Gerichte

Reisespesen/Benzin pauschal Fr. 50.–

Kurse/Weiterbildung Fr. 1'411.–

Diese Positionen wurden im Einspracheverfahren mangels geschäftlicher Begründetheit wie folgt reduziert: Material um Fr. 189.–, Büromaterial/Porti um Fr. 365.– (Radio- und Fernsehgebühr), Repräsentation um Fr. 169.– (Kleidung), Miete um Fr. 3'115.– (übersetzter Mietanteil) und EDV/Telefon um Fr. 448.– (50 Prozent der Telefon- und Internetgebühren). Insgesamt ergab sich dadurch ein steuerlich massgebender Gewinn von Fr. 2'161.– (act. 7/1.1.7), wobei es die Vorinstanz beim ursprünglich veranlagten steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'075.– belies (act. 7/1.1.9). Die aufgerechneten Material- und Repräsentationskosten wurden nicht angefochten, weshalb es dabei sein Bewenden hat. Die Rekurrentin macht in erster Linie geltend, das Nagelstudio habe einen Anteil von Fr. 400.– bis Fr. 500.– an den Wohnungskosten (inkl. Toiletten- und Küchenbenutzung, Getränke, Reinigung, Putzmittel, Versicherungen usw.) zu tragen. Es ist deshalb zu prüfen, ob dem steuerbaren Reingewinn des Nagelstudios zu Recht folgende Aufwände als betriebsfremd zugerechnet wurden:

Büromaterial/Porti Fr. 365.– (Radio- und Fernsehgebühr)

Anteil Miete Arbeitszimmer/Büro inkl. NK Fr. 3'115.–

EDV/Telefon Fr. 448.– (Fr. 1'194 : 12 x 9 : 2)

a) aa) Die Vorinstanz erwog, die Rekurrentin habe sich ab Dezember 2018 zur Nailmodellistin ausbilden lassen und deshalb verschiedene Kurse besucht. Nach Abschluss der Ausbildung, ungefähr Ende März, habe sie sich im Nebenerwerb selbständig gemacht. Da die selbständige Erwerbstätigkeit erst am 1. April 2019 (erste Einnahmen) aufgenommen worden sei, könne der Mietanteil (inkl. Nebenkosten) ab diesem Datum berücksichtigt werden. Den Anteil berechnete sie wie folgt: Sie dividierte die Nettomiete von Fr. 12'240.– durch 4 (Anzahl Zimmer der Wohnung [3] plus 1), was Fr. 3'060.– ergab. Sie schlug 10 % (Fr. 306.–) als Nebenkosten dazu. Schliesslich wurden auch die Kosten für den Abstellplatz von Fr. 480.– berücksichtigt. Den Jahresbetrag von Fr. 3'846.– legte sie auf neun Monate (1. April bis 31. Dezember



2019) um und veranlagte für Miet- und Nebenkosten einen Betrag von Fr. 2'884.50. Dies führte gleichzeitig zu einer Gewinnaufrechnung im Umfang von Fr. 3'115.– (Differenz zwischen dem geltend gemachten Aufwand von Fr. 6'000.– und dem zugelassenen Aufwand von Fr. 2'884.50).

Die Rekurrentin hält dem entgegen, sie habe mit ihrem Lebenspartner vereinbart, eine grössere Wohnung zu beziehen, um in einem der Zimmer das Nagelstudio einzurichten. Andernfalls hätte sie einen Gewerberaum mieten müssen. Bei der Kürzung des Aufwands habe die Vorinstanz zwar den Mietanteil etwas erhöht, aber die weiteren Haushaltskosten, wie Strom, Wäsche- und Zimmerreinigung, Bad- und Küchennutzung usw. anteilmässig nicht berücksichtigt. Sie habe erst ab dem 30. März 2019 Einnahmen erzielen können, weil zuerst das Studio eingerichtet worden sei. Zudem habe sie vor der Eröffnung an Modellen üben müssen. Die höheren Mietkosten seien jedoch ab dem 1. Januar 2019 angefallen. Es sei ganz normal, dass ein Geschäft zuerst aufgebaut werden müsse.

bb) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gemäss Art. 39 bis 46 StG abgezogen (Art. 38 Abs. 1 StG). Das Reineinkommen entspricht wenigstens dem Aufwand der davon lebenden Personen, wenn nicht der Steuerpflichtige nachweist, dass der Aufwand aus steuerfreien Einkünften oder aus Vermögen bestritten wurde (Abs. 2). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 40 Abs. 1 StG). Die Steuern vom Einkommen und Vermögen werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Der Steueranspruch entsteht mit Beginn der Steuerperiode (Art. 66 Abs. 1 StG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Abs. 2). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 1 StG). Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend (Abs. 2). Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit erstellen in jeder Steuerperiode und am Ende der Steuerpflicht einen Geschäftsabschluss. Kein Geschäftsabschluss ist zu erstellen, wenn die Erwerbstätigkeit erst im letzten Quartal der Steuerperiode aufgenommen wird (Abs. 3).



Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist umfassender als jener des Unternehmens, Geschäfts, Betriebs oder Gewerbes. Zur steuerrechtlichen Qualifikation als selbständig Erwerbende bedarf es weder der Eintragung im Handelsregister noch der Führung einer Buchhaltung. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann zudem haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Gemäss Lehre und Praxis gelten jene natürlichen Personen als selbständig erwerbend, die durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Die selbständige Erwerbstätigkeit beginnt mit den ersten Vorbereitungshandlungen, die im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar werden (vgl. Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 18 DBG N 13 f. und 37; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 122 ff.).

cc) Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin im Jahr 2019 ein Nagelstudio eröffnete und seither steuerrechtlich als Selbständigerwerbende im Nebenerwerb anerkannt wird. Sie betreibt das Geschäft in einem Raum einer 3-Zimmerwohnung, die sie zusammen mit ihrem Lebenspartner mit Vertrag vom 11. Dezember 2018 mietete. Die monatliche Nettomiete beträgt Fr. 1'100.– (inklusive zwei Aussenabstellplätze zu je Fr. 40.–). Hinzu kommt eine Akontozahlung für Heiz- und Nebenkosten in der Höhe von Fr. 170.– (act. 7/1.1.5). Mietbeginn war der 1. Januar 2019. Aus dem Internet-Auftritt (www.....ch, besucht am 17. Juni 2021) ist ersichtlich, dass das Studio dem Geschäftszweck entsprechend gestaltet wurde. So befinden sich darin ein Arbeitstisch mit den notwendigen Geräten, eine Eck-Theke und ein Regal zur Präsentation von Handelsprodukten. Zudem wurde ein Teil des Raums dem Erscheinungsbild entsprechend violett gestrichen. Der Kauf der notwendigen Möbel und Geräte, die Malerarbeiten und das Einrichten selbst nahmen eine gewisse Zeit in Anspruch und waren Voraussetzung für die Aufnahme der eigentlichen Geschäftstätigkeit. Massgebend für den Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit ist nicht in jedem Fall die Geschäftseröffnung, vielmehr beginnt diese in der Regel mit dem Bezug der Geschäftsräume. Ab diesem Zeitpunkt fallen Geschäftskosten an (vgl. M. Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2019, § 4 N 46; M. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 15 N 25; J. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 30). Vor diesem Hintergrund ist ausreichend dargetan, dass die für die Annahme einer beruflichen Selbständigkeit geforderte Erwerbsabsicht (BGE 115 V 161



E. 9b) bereits anfangs 2019 bestand und danach innert weniger Monate in die Tat umgesetzt wurde. Die für die Vorbereitung der Geschäftseröffnung benötigte Zeit erscheint im Übrigen angemessen. Als weiteres Indiz für die Erwerbsabsicht spricht auch die Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen (SVA) ab dem 1. Januar 2019 (act. 2/1), auch wenn die sozialversicherungsrechtliche Erfassung als Selbständigerwerbende die steuerrechtliche Beurteilung nicht präjudiziert. Entgegen der Einschätzung der Vorinstanz ist demnach von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ab dem 1. Januar 2019 auszugehen. Entsprechend sind die strittigen Mietkosten für das ganze Jahr im Geschäftsaufwand zu berücksichtigen und nicht erst ab April 2019. Zu prüfen ist nachfolgend, wie hoch der geschäftsmässig begründete Anteil ist (hinten E. 2a/dd). Die gleiche Problematik stellt sich im Zusammenhang mit den EDV- und Telefonkosten, die von der Vorinstanz von April bis Dezember 2019 im Umfang von 50 Prozent als geschäftsmässig begründet anerkannt wurden. Die restlichen 50 Prozent rechnete die Vorinstanz dem steuerbaren Gewinn zu. Nachdem von einem zwölfmonatigen Geschäftsjahr auszugehen ist, erscheint es sachgerecht, auch diese Aufrechnung entsprechend zu korrigieren, obwohl die Rekurrentin dies nicht ausdrücklich beantragte. Namentlich war sie im Rekurs mit der Kürzung des Geschäftsjahrs von zwölf auf neun Monate nicht einverstanden (hinten E. 2c).

dd) Die Rekurrentin verbuchte einen pauschalen Mietkostenanteil von Fr. 500.– pro Monat bzw. Fr. 6'000.– pro Jahr. Das sind rund 40 Prozent des monatlichen Mietzinses von Fr. 15'240.– (inklusive Nebenkosten; act. 7/1.1.5). Da das Nagelstudio nur rund einen Drittel der Wohnung beansprucht, ist dieser Anteil zu hoch, auch wenn die Rekurrentin der Monatspauschale auch Kosten für Versicherungen, Strom, Reinigung, Putzmaterial und für die Küchen- und Toilettenbenutzung hinzurechnete. Da keine detaillierte Abrechnung vorliegt, ist der Kostenanteil ermessensweise festzulegen. Mit der Vorinstanz erscheint es sachgerecht, die Berechnung in analoger Anwendung der Regelung für die Bestimmung der Kosten für die Nutzung eines privaten Arbeitszimmers bei unselbständiger Erwerbstätigkeit vorzunehmen (vgl. Art. 39 Abs. 1 lit. c StG und Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung [SR 642.118.1]; Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 27 DBG N 26). Gemäss der bis 31. Dezember 2020 gültigen Steuerbuchweisung (St. Galler Steuerbuch [StB 39 Nr. 1], 8. Nachtrag vom 1. Juli 2011) war der bezahlte Mietzins inklusive Nebenkosten (ohne



Parkplätze) durch die Anzahl Zimmer plus eins zu dividieren. Im vorliegenden Fall berechnet sich der Jahresanteil wie folgt: Fr. 14'280.– : 4 = Fr. 3'570.–. Unter Berücksichtigung der Kosten für einen Aussenparkplatz von Fr. 480.– ergeben sich jährliche Geschäftskosten für Miete, Nebenkosten und Parkplatz von Fr. 4'050.– und monatlich Fr. 337.50. Die Vorinstanz errechnete einen jährlichen Betrag von Fr. 3'846.–, weil sie entgegen der Steuerbuchweisung nicht die bezahlten Nebenkosten von monatlich Fr. 170.– berücksichtigte, sondern nur 10 Prozent der monatlichen Nettomiete bzw. Fr. 102.–. Dieser Ansatz kommt bei Eigenheimen zur Anwendung (StB 39 Nr. 1 Ziff. 2). Somit erweist sich die Aufrechnung um Fr. 3'115.– bei den Mietkosten als zu hoch. Der steuerbare Reingewinn ist vielmehr lediglich um Fr. 1'950.– zu erhöhen (Fr. 6'000.– abzüglich Fr. 4'050.–).

b) Die Rekurrentin machte sinngemäss geltend, im monatlichen Pauschalbetrag von Fr. 500.– für Miete und Nebenkosten seien auch die Kosten für Versicherungen, Strom, Reinigung, Putzmaterial, Getränke, WC- und Küchenbenutzung enthalten; diese seien auch als Geschäftsaufwand anzuerkennen.

Die Kosten für die WC- und Küchenbenutzung sind bereits im Miet- und Nebenkostenanteil berücksichtigt. Zu den übrigen Kosten wurden im Rekurs keine näheren Angaben gemacht, obwohl die Beweislast für den Nachweis steuermindernder Umstände grundsätzlich die Steuerpflichtige trifft (BGE 143 II 661 E. 7.2). Es ist jedoch offenkundig, dass in einem Nagelstudio namentlich Reinigungskosten anfallen. Diese sind ermessensweise auf Fr. 1'600.– festzusetzen (Lohn der Reinigungskraft, Lohnnebenkosten, Unfallversicherung und Material). Die Rekurrentin ist indes darauf hinzuweisen, dass sie derartige Kosten künftig zu belegen hat.

c) Die Vorinstanz anerkannte 50 Prozent der EDV- und Telefonkosten von insgesamt Fr. 1'194.– als Geschäftskosten, jedoch nur für die Dauer von neun Monaten (April bis Dezember 2019) und errechnete einen Privatanteil von Fr. 448.–, den sie dem Gewinn zurechnete. Korrekt hätte die Aufrechnung nach der Sichtweise der Vorinstanz (Geschäftstätigkeit von nur neun Monaten) jedoch Fr. 746.– betragen (Fr. 1'194.– abzüglich Fr. 448.–). Die ist indes ohne Belang, da der Anteil nach den Feststellungen in Erwägung 2a/cc ohnehin neu zu berechnen ist. Er beträgt Fr. 597.–, die Hälfte der EDV- und Telefonkosten von Fr. 1'194.–. Die Radio- und Fernsehgebühr von Fr. 365.–



St.Galler Gerichte

wurde zu Recht nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt, da die Abgabepflicht von Unternehmen an einen jährlichen Mindestumsatz von Fr. 500'000.– gebunden ist (Art. 67b der Radio- und Fernsehverordnung [SR 784.401]).

d) Zusammenfassend ergibt sich somit, dass dem deklarierten Jahresverlust von Fr. 2'125.– nicht Fr. 4'200.–, sondern Fr. 3'270.– hinzurechnen sind:

Material	Fr. 189.–
Radio- und Fernsehabgabe	Fr. 365.–
Repräsentation	Fr. 169.–
Anteil Miete Arbeitszimmer/Büro inkl. NK	Fr. 1'950.–
EDV/Telefon	Fr. 597.–
Total	Fr. 3'270.–

Unter Berücksichtigung zusätzlicher, von der Vorinstanz nicht berücksichtigter Reinigungskosten von Fr. 1'600.– (vgl. E. 2b) ergibt sich ein Reinverlust von Fr. 215.– für die selbständige Erwerbstätigkeit. Da der monatliche Aufwand für Miete, Nebenkosten, Strom und Reinigung usw. Fr. 450.85 beträgt (Fr. 337.50 + Fr. 133.35) und die Rekurrentin beantragte, dieser Kostenanteil sei pauschal auf Fr. 400.– bis Fr. 500.– festzusetzen, obsiegt sie im Ergebnis vollständig. Der Rekurs ist daher gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 15. September 2020 aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, und zwar zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 im Sinn der Erwägungen, das heisst insbesondere unter Berücksichtigung des Reinverlusts von Fr. 215.– für die selbständige Erwerbstätigkeit.

3.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.



Entscheid:

1.

Die Beschwerde wird als erledigt abgeschrieben.

2.

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 15. September 2020 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 600.–. Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.