



**Fall-Nr.:** I/1-2020/194  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 13.09.2021  
**Entscheiddatum:** 17.06.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17. Juni 2021**

**Art. 40 Abs. 1 und 2, Art. 47 Abs. 1 lit. a StG (sGS 811.1). Die Veranlagungsbehörde korrigierte die Vermögensdeklaration, wobei dies am steuerbaren Vermögen von Null nichts änderte. Diese Situation ist vergleichbar mit einer Nullveranlagung einer juristischen Person, weshalb auf den Rekurs in diesem Punkt zufolge fehlenden Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten war (E. 1b). Mangels sachlichen Zusammenhangs zwischen den Kosten für ein Gerichtsverfahren und der selbständigen Erwerbstätigkeit hat die Vorinstanz die entsprechenden Kosten den Einkünften zu Recht aufgerechnet (E. 2; Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/194).**

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

X, Rekurrentin,

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2018)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X ist ledig und wohnte im Steuerjahr 2018 in A/AG. Sie führt zusammen mit Y ein Treuhandbüro (W Steuerpraxis) in B. Zusammen mit der Steuererklärung 2018 reichte sie die Steuererklärung 2018 des Kantons Aargau ein, worin ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 113'705.– ausgewiesen wurde. Die st. gallische Veranlagungsbehörde anerkannte Aufwendungen von Fr. 1'639.– für Berufskleidung und von Fr. 600.– für Gerichtskosten nicht als geschäftsmässig begründet und rechnete diese Beträge den Einkünften auf. Zudem korrigierte sie das deklarierte Geschäftskapital auf Fr. 0.– und setzte stattdessen unter der Position "Aktiven gemäss Schlussbilanz" Fr. 42'672.– und unter "Geschäftsschulden" Fr. 17'042.– ein. X wurde am 7. Juli 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 90'100.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– veranlagt. Dagegen erhob sie am 4. August 2020 Einsprache mit den Anträgen, von der Aufrechnung der Gerichtskosten von Fr. 600.– sei abzusehen, das Betriebsvermögen sei auf Fr. 22'674.– statt Fr. 42'672.– und die Passiven auf Fr. 2'075.– statt Fr. 19'117.– zu korrigieren. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 10. September 2020 ab, soweit es darauf eintrat.

B.- Am 8. Oktober 2020 erhob X Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit den Anträgen, sie sei mit einem steuerbaren Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 115'344.– zu veranlagen, namentlich sei der Kostenvorschuss von Fr. 600.– der VRK zum Abzug zuzulassen; eventualiter sei der Rekurs bis zum Entscheid der Verfahren I/1-2020/184 und 185 des Geschäftspartners zu sistieren. Zudem sei der in der Steuerdeklaration ausgewiesene Geschäftsanteil an der einfachen Gesellschaft "W Steuerpraxis" (Eigenkapital per 31.12.2018) von Fr. 22'674.– (anstelle von Fr. 42'672.–) zu veranlagen. Schliesslich sei die Kantonale Steuerverwaltung anzuweisen, den Steuerkommissär Z von jeglichen Aufgaben gegenüber der W Steuerpraxis zu entbinden, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 18. November 2020 die Abweisung des Rekurses; eventualiter sei der Rekurs bis zum Rekurs- und Beschwerdeentscheid in Sachen Y und V (Verfahren I/1-2020/184, 185) zu sistieren. Der damalige Verfahrensleiter wies das Sistierungsgesuch am 8. Dezember 2020 ab.

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



### Erwägungen:

1.- a) Ob auf den Rekurs eingetreten und die Vorbringen der Rekurrentin materiell überprüft werden können, ist zuerst zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 8. Oktober 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden. Mit Ausnahme der Anträge zur Veranlagung des Geschäftsanteils (vgl. E. 1b) und zum Ausstandsbegehren (vgl. E. 1c) erfüllt der Rekurs die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP), weshalb insoweit darauf einzutreten ist.

b) Die Rekurrentin beantragt, es sei der in der Steuerdeklaration ausgewiesene Geschäftsanteil an der einfachen Gesellschaft "W Steuerpraxis" (Eigenkapital per 31.12.2018) mit Fr. 22'674.– (anstatt Fr. 42'672.–) zu veranlagern. Sie hatte in der Steuererklärung 2018 beim Vermögen unter der Position "Geschäftskapital in Personengesellschaften" Fr. 22'674.– deklariert. Die Vorinstanz korrigierte diese Position in der Veranlagungsberechnung vom 7. Juli 2020 auf Fr. 0.–. Stattdessen setzte sie unter der Position "Aktiven gemäss Schlussbilanz" Fr. 42'672.– und unter "Geschäftsschulden" Fr. 17'042.– ein. Nach Abzug des Vermögensfreibetrags von Fr. 75'000.– für alleinstehende Steuerpflichtige ergab sich sowohl bei der Deklaration der Rekurrentin als auch bei der vorinstanzlichen Veranlagung ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Die Korrektur der Vorinstanz wirkte sich demnach nicht auf das steuerbare Vermögen aus. Diese Situation ist vergleichbar mit einer Nullveranlagung bei einer juristischen Person. In jener Konstellation fehlt es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.3 mit Hinweisen). Es ist nicht ersichtlich, weshalb dieses rechtsprechungsgemässe Erfordernis bei der Legitimation zum Rekurs hier nicht ebenfalls gelten soll. Namentlich kann die tatsächliche oder rechtliche Situation der Rekurrentin durch den Ausgang des Verfahrens nicht beeinflusst werden (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2016, Art. 140 DBG N 22). Ob der Wert des Anteils der Personengesellschaft nun Fr. 22'674.– (so die Rekurrentin) oder Fr. 42'672.– (so die Vorinstanz) beträgt, ändert nichts am steuerbaren



Vermögen von Null. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich sind die Entscheidformel (der Rechtsspruch oder das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur der Rechtsspruch Bindungswirkung entfalten und angefochten werden. Im Steuerrecht bedeutet dies, dass (ausschliesslich) die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die Erwägungen, die zum Rechtsspruch führen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Folglich können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode an sich abweichend beurteilt werden (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4). Somit ist auf den Rekurs in diesem Punkt nicht einzutreten.

c) Die Rekurrentin beantragt weiter, das Kantonale Steueramt sei anzuweisen, den Steuerkommissär Z von jeglichen Aufgaben gegenüber dem Treuhandbüro, woran sie beteiligt sei, zu entbinden.

Gemäss Art. 7<sup>bis</sup> VRP entscheiden über Ausstandsbegehren gegen Mitglieder einer Kollegialbehörde die Gesamtbehörde in Abwesenheit der betroffenen Person (lit. a); gegen den Präsidenten der Verwaltungsrekurskommission der Verwaltungsgerichtspräsident (lit. b); gegen Richter und Gerichtsschreiber eines Gerichts dessen Präsident (lit. c); gegen Sachverständige die auftraggebende Stelle (lit. d) und in den übrigen Fällen die Aufsichtsinstanz (lit. e). Für die Zuständigkeit zur Behandlung eines Ausstandsbegehrens gegen den Steuerkommissär wäre Art. 7<sup>bis</sup> lit. e VRP einschlägig. Da die VRK nicht Aufsichtsinstanz über die Steuerkommissäre ist, ist auf den Rekurs in diesem Punkt ebenfalls nicht einzutreten. Stattdessen ist das Ausstandsgesuch gegen den Steuerkommissär zuständigkeitshalber an das Kantonale Steueramt weiterzuleiten.

2.- Im Rekursverfahren ist einzig streitig, ob die Vorinstanz den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu Recht mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 600.– aufrechnete. Die Rekurrentin hatte am 16. Oktober 2018 Rekurs gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bei der VRK erhoben und beantragt, es seien die Berufskleidung von Fr. 1'946.– und die Abonnementskosten für den Tagesanzeiger von Fr. 274.– als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen. Die VRK



hatte den Rekurs mit Entscheid vom 26. Februar 2019 teilweise gutgeheissen, indem sie den Aufwand für das Zeitungsabonnement zum Abzug zuliess, nicht jedoch die Auslagen für die Berufskleidung. Die amtlichen Kosten von Fr. 600.– wurden im Umfang von Fr. 450.– der Rekurrentin auferlegt und der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 150.– zurückerstattet (Verfahren I/1-2018/198).

a) Die Vorinstanz hält im Einspracheentscheid vom 10. September 2020 fest, der Nachweis, dass die Rechtsstreitigkeit aus geschäftlichen Gründen angestrebt worden sei, von der Rekurrentin nicht erbracht worden sei. Die private Steuererklärung sei überwiegend von privatem Interesse. Dies schliesse den Abzug von den Gerichtsgebühren aus. Die Argumentation, wonach das Rechtsmittelverfahren ein Pilotfall für die Kundschaft gewesen sei, stosse ins Leere, denn dann hätte der Fall bis ans Bundesgericht weitergezogen werden müssen. Hinsichtlich der Praxis in anderen Kantonen habe die Rekurrentin keinen konkreten Fall genannt. Die Gerichtsgebühren seien deshalb als Privataufwand zu qualifizieren.

Die Rekurrentin macht demgegenüber unter Verweis auf die Begründung ihres Geschäftspartners in den Verfahren I/1-2020/184 und 185, in denen es ebenfalls um den Abzug von Gerichtskosten als geschäftsmässig begründetem Aufwand geht, geltend, dass die Klärung der Frage des Abzugs von Berufskleidern aus rein beruflichen Interessen erfolgt sei und nicht dem privaten Bereich zugeordnet werden könne. Die aus Sicht des Treuhandbüros als notwendig betrachtete Klärung habe aufgrund des kleinen Streitwerts, verbunden mit hohen, nicht überwältzbaren Kosten und weil die einfache Gesellschaft kein Rechtsmittel ergreifen könne, nur in eigenem Namen erfolgen können. Aufgrund der ordnungsgemäss geführten Buchhaltung hätte die Vorinstanz den Gegenbeweis erbringen müssen, dass die Gerichtskosten nicht zum Abzug zugelassen werden könnten.

b) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten (sog. Gewinnungskosten) abgezogen (Art. 40 Abs. 1 StG). In Art. 40 Abs. 2 StG werden beispielhaft einige typische Abzugs- bzw. Kostenpositionen aufgezählt (vgl. zur direkten Bundessteuer Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 27 DBG N 3). Nicht abziehbar sind hingegen gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a StG 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 (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 Sache 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 (vgl. zur direkten Bundessteuer 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).

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 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 DBG N 46).

c) Entgegen der Auffassung der Rekurrentin besteht zwischen den Kosten für das Gerichtsverfahren und der selbständigen Erwerbstätigkeit 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 zur Frage der Abzugsfähigkeit von Kleiderkosten – darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen – eine klare und langjährige Praxis. Und zwar fällt Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aufgrund ihrer beruflichen Stellung erwirbt und die auch im privaten Bereich verwendbar ist, nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider (z.B. VRKE I/1-2011/54 vom 20. Oktober 2011, im Internet abrufbar unter: [www.sg.ch/recht/gerichte](http://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 der direkten Bundessteuer (Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 27 DBG N 11). Weshalb sich die Klärung der Frage der Abzugsfähigkeit von Berufskleidern bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus Sicht der beruflichen Tätigkeit 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 (nochmals) gerichtlich überprüfen lassen möchten, so hätte sie als Vertreterin in diesen Fällen den Rechtsmittelweg beschreiten können. Eine Notwendigkeit, im eigenen Namen ein Pilotverfahren anzustrengen, bestand deshalb nicht. Vielmehr deutet der Umstand, dass die Rekurrentin das Verfahren vor der VRK in eigenem Namen führte, darauf hin, dass sie das Verfahren aus eigenem Interesse führte. Dies hat zur Folge, dass die daraus entstandenen Kosten dem privaten Bereich zuzuordnen sind.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht an der geschäftsmässigen Begründetheit der Gerichtsgebühren zweifelte. Die Zweifel vermag die Rekurrentin auch im Rekursverfahren nicht auszuräumen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Gerichtsgebühren von Fr. 600.– nicht als geschäftsmässig begründete Kosten zum Abzug zugelassen wurden. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass diese der Rekurrentin nicht im vollen Betrag aufzurechnen sind. Der Betrag von Fr. 600.– ist dem Gewinn 2018 der W Steuerpraxis hinzuzurechnen, der sich für das Jahr 2018 auf Fr. 235'809.– beläuft. Bei einer hälftigen Gewinnverteilung unter den beiden Gesellschaftern ergibt dies für die Rekurrentin unter Berücksichtigung von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Fahrtkosten und der Aufrechnung für Bekleidungskosten im Vergleich zur Veranlagung und zum Einspracheentscheid um Fr. 300.– tiefere steuerbare Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit von Fr. 115'644.–. Die Rekurrentin ist somit für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit



## St.Galler Gerichte

einem um Fr. 300.– tieferen steuerbaren Einkommen von Fr. 89'800.– zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen von Fr. 0.– bleibt unverändert. Dies entspricht einer teilweisen Guttheissung des Rekurses.

3.- Die amtlichen Kosten sind nach Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Im Zusammenhang mit der Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands (Gerichtsgebühr) dringt die Rekurrentin betragsmässig zur Hälfte durch. Auf ihre beiden anderen Anträge (Anfechtung des veranlagten Anteils am Betriebsvermögen der einfachen Gesellschaft und Ausstandsbegehren gegen den Steuerkommissär) ist nicht einzutreten, was einem Unterliegen gleichkommt. Unter diesen Umständen erscheint es angemessen, der Rekurrentin drei Viertel der amtlichen Kosten aufzuerlegen. Der restliche Viertel ist vom Staat zu tragen. Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 450.– zu verrechnen und im Restbetrag von Fr. 150.– zurückzuerstatten.

### Entscheid:

1.

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid vom 10. September 2020 wird aufgehoben und die Rekurrentin für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 89'800.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– veranlagt.

2.

Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidegebühr) zu drei Vierteln zu bezahlen. Der Staat trägt den restlichen Viertel. Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– wird mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 450.– verrechnet und im Restbetrag von Fr. 150.– zurückerstattet.