



**Fall-Nr.:** B 2006/75  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 24.08.2006  
**Entscheiddatum:** 24.08.2006

### **Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. August 2006** **Steuerrecht, Art. 31. Abs. 1 StG (sGS 811.1). Abgrenzung von Liebhaberei** **und selbständiger Erwerbstätigkeit im Fall einer Künstlerin** **(Verwaltungsgericht, B 2006/75).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf,  
lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

---

In Sachen

A.S.

H.E.S.

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch W.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,



## St.Galler Gerichte

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Vorsteher-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2003

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die Eheleute A.S. und H.E.S. sind in X. (Kanton St. Gallen) wohnhaft. Die Ehefrau war von 1992 bis 2002 als Kunstdozentin in den USA tätig. Sie ist nach wie vor künstlerisch tätig, bietet Kurse an und führt Ausstellungen durch. In der Steuererklärung für 2003 verbuchte sie aus ihrer künstlerischen Tätigkeit Einnahmen von Fr. 2'200.-- und Ausgaben von Fr. 31'864.-- und rechnete den Verlust von Fr. 29'664.-- von den Einkünften des Ehemannes ab.



## St.Galler Gerichte

Die Veranlagungsbehörde setzte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 auf Fr. 863'400.-- zum Satz von Fr. 874'900.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 3'858'000.-- zum Satz von Fr. 5'370'000.-- fest. Den Abzug des Verlusts aus der künstlerischen Tätigkeit der Ehefrau liess die Veranlagungsbehörde nicht zu mit der Begründung, mangels Gewinnstrebigkeit könne keine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden.

Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wurde vom kantonalen Steueramt mit Entscheid vom 17. Mai 2005 abgewiesen.

B./ Gegen den Einspracheentscheid vom 17. Mai 2005 erhoben die Pflichtigen durch ihren Vertreter mit Eingabe vom 15. Juni 2005 Rekurs mit dem Antrag, die Tätigkeit der Ehefrau sei als selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren und der damit erzielte Verlust von Fr. 29'664.-- mit den übrigen Einkünften der Steuerpflichtigen zu verrechnen.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 8. März 2006 ab. Auf den Antrag, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2003 sei neu festzusetzen, trat sie mangels Anfechtungsobjekts nicht ein.

C./ Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 15. April 2006 erhoben die Pflichtigen Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie halten an ihrem Antrag fest, die Tätigkeit der Ehefrau sei als selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren, die damit zusammenhängenden Verluste von Fr. 29'664.-- seien mit ihren übrigen Einkünften zu verrechnen und das steuerbare Einkommen 2003 sei neu mit Fr. 833'700.-- zum Satz von Fr. 845'200.-- festzusetzen. Zur Begründung wird geltend gemacht, die wesentlichen Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit seien bei der Steuerpflichtigen erfüllt. Sie verfüge über eine eigene und geeignete Organisation, betreibe das Geschäft auf eigenes Risiko und eigene Chancen und nehme unzweifelhaft am Wirtschaftsverkehr teil, indem sie zahlreiche Ausstellungen organisiere und durchführe sowie Workshops anbiete. Bei der Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei sei die Entwicklung der Einkünfte über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren zu beurteilen. Die Beschwerdeführerin sei mit



ihrer selbständigen Tätigkeit objektiv und innerhalb einer nützlichen Frist von sieben Jahren in der Lage, Gewinne zu erzielen.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 3. Mai 2006 auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids und hält ergänzend fest, der grösste Teil der im Jahr 2003 geltend gemachten Aufwendungen sei im Zusammenhang mit zwei Ausstellungen in Kalifornien angefallen, weshalb es sich frage, inwieweit solche Aufwendungen nicht den USA zuzuweisen wären und der in den USA angefallene Aufwandüberschuss nur satzbestimmend zu berücksichtigen sei.

Auch das kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 29. Mai 2006, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Es hält fest, bislang sei immer eine selbständige Erwerbstätigkeit deklariert und entsprechend veranlagt worden, weshalb die zurückliegenden Jahre in die Beurteilung miteinzubeziehen seien. 2004 sei ein weiterer Verlust entstanden. Werde allein eine Beurteilung aufgrund der Jahre bis und mit 2004 vorgenommen, erscheine der Schluss sachgerecht, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Es spreche nichts dagegen, allenfalls nach Eingang der Steuererklärung 2005 eine Neubeurteilung vorzunehmen.

Auf die weiteren von den Verfahrensbeteiligten vorgebrachten Ausführungen wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeschrift vom 15. April 2006 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

Unangefochten blieb der Rekursentscheid, soweit darin nicht auf den Rekurs gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer eingetreten wurde.



2./ Ueber die anwendbaren Rechtsnormen bestehen keine Meinungsverschiedenheiten. Nach Art. 31 Abs. 1 StG sind unter anderem alle Einkünfte aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Streitig ist, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Liebhaberei oder als selbständige Erwerbstätigkeit einzustufen ist. Das Bundesgericht hat diesbezüglich in einem unlängst gefällten Urteil festgehalten, dass unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit allgemein jede Tätigkeit falle, 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 teilnehme. An dieser Absicht fehle es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben werde. Für eine solche Qualifizierung reiche allerdings eine selbst mehrjährige Verlussterzielung noch nicht aus. Bringe eine Tätigkeit indes auf Dauer nichts ein, sei dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht der Gewinnerzielung mangle. Werde eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lasse das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehle. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübe, werde sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führe er sie dennoch weiter, sei anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbzweck massgebend seien (vgl. BGE 2A.46/2005 vom 31. August 2005 mit zahlreichen Hinweisen).

Die Vorinstanz erwog unter Hinweis auf die Literatur (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl. 2001, § 14 Rz 45), es müsse namentlich bei einer künstlerischen Tätigkeit im Einzelfall geprüft werden, ob die Tätigkeit zwar mit wenig Erfolg, aber immerhin mit Anstrengungen ausgeübt werde, die auf ein Gewinnstreben schliessen lassen, oder ob die künstlerische Tätigkeit primär der Selbstverwirklichung der betreffenden Person diene bzw. im Ergebnis lediglich als Hobby gepflegt werde.

a) Fest steht, dass die Beschwerdeführer in den Steuererklärungen seit längerem Verluste aus der selbständigen Tätigkeit der Ehefrau deklarierten. Im Bemessungsjahr 1998 wurde ein Verlust von Fr. 10'787.-- deklariert und in den Ausfalljahren 1999/2000 ein solcher von Fr. 6'415.-- bzw. Fr. 10'787.--. Für 2001 bezifferten die



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer den Verlust auf Fr. 15'439.--, für 2002 auf Fr. 16'136.-- und für 2003 auf Fr. 29'664.--.

Die Verluste wurden von der Steuerbehörde jeweils wie folgt behandelt: Bei der Zwischenveranlagung per 1. Januar 2000 wurde der Verlust von 1998 im Betrag von Fr. 10'787.-- bei der Veranlagung der Einkünfte und der Steuerauscheidung anerkannt. Bei der Veranlagung 2001b wurde dagegen der Verlust von Fr. 15'439.-- bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens nicht berücksichtigt, aber bei der Ausscheidung den USA zugewiesen und mit den dort erzielten Einkünften verrechnet. Ebenso wurde bei der Veranlagung 2002 verfahren. Dies war inkonsequent; wenn der Verlust bei der Ermittlung des Gesamteinkommens nicht berücksichtigt wurde, hätte dies auch in der Ausscheidung zum Ausdruck kommen müssen, obwohl dies für die Steuerbelastung im Wohnkanton womöglich bedeutungslos war.

b) In der Beschwerde wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin müsse mit ihrer speziellen Kunst massive zeitliche und materielle Vorleistungen erbringen. Ihre Kunstwerke könnten aufgrund deren Dimensionen nicht täglich verkauft werden. 2004 habe sich eine Verkaufsgelegenheit geboten, wobei das Geschäft wegen statischer Probleme mit dem Gewicht der Skulpturen nicht zustande gekommen sei. Der lange Geschäftsaufbau und die andauernde Präsenz am Markt mit Ausstellungen und Workshops trage nun aber Früchte. 2005 habe eine grosse Anzahl von Skulpturen und Gemälden für Fr. 109'500.-- verkauft werden können. Damit könnten sämtliche Verluste aus den Vorjahren konsumiert werden.

c) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist selbst bei einer mehrjährigen Verlusterzielung nicht zwingend auf eine Liebhaberei zu schliessen. Bei der Beurteilung können unter gewissen Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw. in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern (vgl. BGE 2A.46/2005 E. 2.2.2).

Die Beschwerdeführer haben für ihre Sachdarstellung, wonach im Jahr 2005 Kunstwerke für Fr. 109'500.-- verkauft worden seien, keine Beweismittel eingereicht. Den Ausführungen des Kantonalen Steueramts in der Beschwerdevernehmlassung ist ausserdem zu entnehmen, dass die Steuererklärung 2005 noch nicht eingereicht wurde. Unbestritten ist indessen, dass die Beschwerdeführerin mit einer eigenen



Organisation und auf eigenes Risiko am Wirtschaftsverkehr teilnimmt und Bestrebungen zur Erzielung von Einkünften unternimmt. Abgesehen von der bisher fehlenden Gewinnerzielung sind sämtliche Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt. Falls es zutrifft, dass 2005 ein Verkauf von Kunstwerken von über Fr. 100'000.-- getätigt werden konnte, so lässt sich die Verlustperiode zwischen 1998 und 2004 durchaus als Durststrecke nach der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit qualifizieren, und sie ist nicht zwingend als Merkmal für eine Liebhaberei einzustufen. Dies rechtfertigt es, die Beschwerde gutzuheissen und Ziff. 1 des angefochtenen Rekursentscheids vom 8. März 2006 sowie den Einspracheentscheid vom 17. Mai 2005 aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur ergänzenden Feststellung des Sachverhalts und zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Dabei ist neben den vom kantonalen Steueramt erwähnten vertieften Abklärungen den Beschwerdeführern Gelegenheit zu geben, für die selbständige Tätigkeit der Ehefrau beweiskräftige Unterlagen zur lückenlosen Ermittlung der Einkünfte und Aufwendungen sowie über die Vermögensveränderungen einzureichen. Dabei sind schlichte Zusammenstellungen von Einnahmen und Ausgaben, sog. "Milchbüchlirechnungen", wie sie im Rekursverfahren eingereicht wurden, zur Ermittlung der Einkünfte ungenügend. Es sind insbesondere neben Aufstellungen über Einkünfte und Aufwendungen auch datierte Inventarlisten für die Feststellung von Vermögensveränderungen und die periodengerechte Abgrenzung von Geschäftsvorfällen einzureichen. Im Lichte der von der Beschwerdeführerin dargelegten Vielfalt von künstlerischen Tätigkeiten sind genaue Unterlagen zur Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit unabdingbar.

3./ Im Beschwerdeverfahren sind die amtlichen

Kosten grundsätzlich nach Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Nach Art. 95 Abs. 2 VRP können aber Kosten nach dem Verursacherprinzip auferlegt werden, wenn ein Beteiligter sie durch nachträgliches Vorbringen von Tatsachen oder Beweismitteln verursacht, deren rechtzeitige Geltendmachung ihm möglich und zumutbar gewesen wäre.

Im Streitfall machen die Beschwerdeführer keine Angaben über den Zeitpunkt des Verkaufs von Kunstwerken im Jahr 2005. Da die Vorinstanz den Schriftenwechsel im



Rekursverfahren nicht formell als abgeschlossen erklärte, wären die Beschwerdeführer gehalten gewesen, die neue Tatsache der Kunstverkäufe im Jahr 2005 noch im Rekursverfahren, das erst mit dem Entscheid vom 8. März 2006 abgeschlossen wurde, vorzubringen. Da sie die wesentliche neue Tatsache erst im Beschwerdeverfahren vorbrachten, sind ihnen gestützt auf Art. 95 Abs. 2 VRP die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Aufgrund des Verursacherprinzips sind im vorliegenden Fall den Beschwerdeführern keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98ter VRP in Verbindung mit Art. 265 Abs. 1 des Zivilprozessgesetzes, sGS 961.2; vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 185).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, und Ziff. 1 des Rekursentscheids vom 8. März 2006 sowie der Einspracheentscheid vom 17. Mai 2005 werden aufgehoben.

2./ Die Angelegenheit wird zur ergänzenden Feststellung des Sachverhalts und zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:



## St.Galler Gerichte

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch W.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG innert dreissig Tagen seit Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, eingereicht werden.