



**Fall-Nr.:** B 2015/155  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 20.12.2016  
**Entscheiddatum:** 20.12.2016

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 20.12.2016**

**Steuerrecht, Vertrauensschutz. Art. 29 Abs. 1 StG, Art. 5 Abs. 3 BV. Der Steuerpflichtige betreibt seit 2001 einen Greifvogelpark. Die jährlichen, teilweise beträchtlichen Verluste verrechnete er mit den Einkünften aus seiner selbständigen Tätigkeit als Kaminfegermeister. Im Steuerjahr 2009 anerkannte die Veranlagungsbehörde den Betrieb des Greifvogelparks nicht mehr als selbständige Erwerbstätigkeit und liess dementsprechend auch die Verlustverrechnung nicht mehr zu. Unter den konkreten Umständen wäre sie verpflichtet gewesen, den Steuerpflichtigen die beabsichtigte neue Beurteilung des Sachverhalts anzukündigen und ihnen Gelegenheit zu geben, den Betrieb aufzugeben oder aber anders zu organisieren (Verwaltungsgericht, B 2015/155). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 6. Dezember 2017 gutgeheissen (Verfahren 2C\_107/2017). Entscheid vom 20. Dezember 2016**

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Bietenharder, Zindel; Ersatzrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**



St.Galler Gerichte

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**A.Y. und B.Y.,**

**Beschwerdegegner,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Jakob Rhyner, St. Gallerstrasse 46, Postfach 945, 9471 Buchs,

Gegenstand

## **Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2009)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A. A.Y. und B.Y. wohnen in X. im eigenen Einfamilienhaus und verfügen über Grundeigentum im Kanton Tessin. A.Y. ist selbständiger Kaminfegermeister. Seit 2001 betreibt er – zunächst als Kollektivgesellschaft zusammen mit seiner früheren Ehefrau, nach deren Ausscheiden im Jahr 2007 als Einzelunternehmen und seit 2013 als GmbH zusammen mit seiner jetzigen Ehefrau – einen Greifvogelpark mit Kiosk und Restaurant in X. Die Verluste aus dieser Tätigkeit – (...) – verrechnete die Veranlagungsbehörde mit den übrigen steuerbaren Einkünften, welche die Steuerpflichtigen in der jeweiligen Steuerperiode erzielten.



In der am 9. September 2010 eingegangenen Steuererklärung machten A.Y. und B.Y. für 2009 einen Verlust aus dem Betrieb des Greifvogelparks von CHF (...) geltend. Sie wurden am 5. und 27. Januar 2012 aufgefordert, Buchhaltungsunterlagen (detailliertes Inventar über den Tierbestand mit Einzelbewertung per 31. Dezember 2008 samt Ergänzung der Inventare mit den Einstandspreisen und Rechnungskopien der Tierkäufe in den Jahren 2008 und 2009, Kassabuch mit Details zu den täglichen Einkünften und Kassastürzen für 2009 und 2010 sowie Detailkontoblätter) einzureichen. Ihr Treuhänder erteilte am 17. Januar und am 6. März 2012 entsprechende schriftliche Auskünfte.

In der Folge qualifizierte die Veranlagungsbehörde den Betrieb des Parks wegen der anhaltenden Verluste als Liebhaberei, liess den Verlust nicht mehr zur Verrechnung mit den übrigen Einkünften zu und veranlagte A.Y. und B.Y. am 12. Juni 2012 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF (...) zu ebendiesem Satz und ohne steuerbares Vermögen und für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF (...). Die gegen diese Veranlagung erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 21. November 2014 ab.

**B.** Gegen diese Einspracheentscheide erhoben A.Y. und B.Y. am 15. Dezember 2014 „Rekurs“ bei der Verwaltungsrekurskommission und ersuchten um Ansetzung einer Frist bis 2. Februar 2015 zur Vervollständigung. Die Verwaltungsrekurskommission wies am 17. Dezember 2014 darauf hin, eine allfällige Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer müsse innerhalb der gesetzlichen Rechtsmittelfrist begründet werden. Mit als „Rekurs und Beschwerde“ bezeichneter Eingabe vom 6. Januar 2015 ergänzte der Vertreter der Steuerpflichtigen den Rekurs vom 17. Dezember 2014.

Die Verwaltungsrekurskommission trat am 30. Juni 2015 auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wegen Verspätung nicht ein. Den Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern hiess sie gut, hob den Einspracheentscheid vom 21. November 2014 auf und wies die Angelegenheit zur weiteren Prüfung und zu neuer Entscheidung an das kantonale Steueramt zurück. Sie begründete den Entscheid im Wesentlichen damit, eine Gewinnerzielung sei wohl grundsätzlich nicht möglich, weil die Kosten eines Tierparkes mit dem Erlös aus Eintritten, Führungen und Pachtzinsen nicht gedeckt werden könnten. Würde die Buchhaltung für die beiden Betriebe – Kaminfegerei, Greifvogelpark – gemeinsam geführt, könnte einem Aufrechterhalten der



defizitären Sparte die steuerliche Anerkennung kaum generell verweigert werden. Der Betrieb des Greifvogelparks könne nicht als Hobby, das ausschliesslich den Interessen des Steuerpflichtigen diene, eingestuft werden. Da dem Greifvogelpark auch ein Element der Gemeinnützigkeit – in pädagogischer Hinsicht und in Bezug auf den Arten- oder Tierschutz – zukomme, erscheine die Tätigkeit nicht als vorgeschoben und als verkappte Liebhaberei. Tierpärke und ähnliche – auch kulturelle – Institutionen seien in der Schweiz in aller Regel auf Unterstützung angewiesen. Die erheblichen Investitionen in feste Anlagen und Einrichtungen rechtfertigten es nicht, nach langjähriger Anerkennung der Verluste die Praxis rückwirkend und ohne angemessene Übergangsfrist zu ändern.

**C.** Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 30. Juni 2015 mit Eingabe vom 21. August 2015 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 sei aufzuheben. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 31. August 2015 die Abweisung der Beschwerde. Mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 13. Oktober 2015 beantragten die Beschwerdegegner am 13. Oktober 2015 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer verzichtete am 22. Oktober 2015 auf eine Stellungnahme zu den Vernehmlassungen.

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

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

1. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig und das kantonale Steueramt zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes; sGS 811.1, StG). Die Beschwerde gegen den am 17. Juli 2015 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 21. August 2015 unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes vom 15. Juli bis 15. August 2015 (Art. 30 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP, in der bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung, in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 Ingress und lit. b der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO) rechtzeitig erhoben und erfüllt in



## St.Galler Gerichte

formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (vgl. Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist dementsprechend einzutreten.

**2.** Umstritten ist, ob die Beschwerdegegner die im Jahr 2009 aus dem Betrieb des Greifvogelparks entstandenen Verluste von ihren im gleichen Jahr erzielten übrigen steuerbaren Einkünften abziehen können.

**2.1.** Gemäss Art. 29 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind gemäss Art. 31 Abs. 1 StG insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden gemäss Art. 40 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Abs. 1), wozu insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen gehören (Abs. 2 Ingress und lit. c). Diese Bestimmungen entsprechen den Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, SR 642.14, StHG; Art. 7 Abs. 1, Art. 8 und Art. 10 Abs. 1 Ingress und lit. c StHG) und decken sich mit den Regelungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG; Art. 16 Abs. 1, Art. 18 Abs. 1 sowie Art. 27 Abs. 1 und 2 Ingress und lit. c DBG). Sowohl der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wie die abzugsfähigen Gewinnungskosten sind demnach durch das Bundesrecht geregelt (vgl. BGer 2C\_188 und 189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 1.2).

Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt 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. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der



einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbständig ist (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b).

In einem System, das auf dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung beruht, besteht keine vollständige Symmetrie zwischen den verschiedenen Einkunfts-kategorien und deren Gewinnungskosten; steuerlich absetzbar sind auch Aufwandüberschüsse einzelner Einkunfts-kategorien vom Total der positiven Einkunfts-elemente (BGE 133 II 287 E. 2.1 und 3; BGer 2C\_188 und 189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 2.2; vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7., vollständig überarbeitete Auflage des Wegweisers 2014, II. Teil Rz. 59). Wie jede Rechtsausübung steht der Abzug von Gewinnungskosten unter dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Geltendmachung; erscheint eine Aufwendung angesichts dessen, dass die Tätigkeit, für die sie eingegangen wurde, sehr tiefe oder keine Gewinne abwirft, als unter ökonomischen Gesichtspunkten sinnentleert und unvertretbar, stellt sich die Frage nach einer rechtlichen Umqualifizierung in Lebenshaltungskosten oder sonstige Kosten, welche für eine Liebhaberei beziehungsweise ein Hobby getätigt wurden (BGE 133 I 287 E. 3).

**2.2.** Offenkundig und unbestritten ist, dass die Beschwerdegegner, indem sie den Greifvogelpark in X. betreiben, mit einem Unternehmen auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital und in frei gewählter Organisation am Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Der Auftritt im Internet bestätigt eine weitgehend professionelle Führung des Parks ([www. ....ch](http://www. ....ch)). Der Park ist im Sommer von Mittwoch bis Sonntag von 10.00 bis 17.00 Uhr (Mittwoch-Freitag) beziehungsweise 18.00 Uhr (Samstag und Sonntag) und im Winter Freitag, Samstag und Sonntag von 13.00 Uhr 16.00 Uhr geöffnet. Im Sommer finden samstags und sonntags in der Arena, welche rund 120 Personen Platz bietet, jeweils um 15.00 Uhr Flugshows statt. Einzeleintritte kosten zwischen CHF 8 und 20. Die Höhe hängt vom Alter des Besuchers und davon ab, ob er sich eine Flugshow ansieht. Bei Nachfrage werden gegen entsprechendes Entgelt rund eine Stunde dauernde fachkundige Parkführungen, weitere Flugshows und Besuche mit einer Auswahl von Tieren bei Interessenten, beispielsweise in Schulen, durchgeführt. Wer den Park finanziell unterstützen will, kann dies mit Spenden oder mit einem Betrag zwischen CHF 100 (Cholibaeule) und 800 (Andencondor) in Form einer Patenschaft für ein einzelnes Tier tun. Auf das Freizeitangebot der Beschwerdegegner wird auf den



Webseiten der Stadt X. ([www.X.-sg.ch](http://www.X.-sg.ch) Freizeit, Kultur/Freizeit), des Verkehrsvereins X. ([www.verkehrsverein-X.ch](http://www.verkehrsverein-X.ch) Tourismus/Sehenswürdigkeiten) und der Region W. ([www. ....ch](http://www. ....ch) Freizeit-Tipps) hingewiesen.

**2.3.** Die selbständige Erwerbstätigkeit grenzt sich von der sogenannten Liebhaberei oder einem Hobby dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Diese sogenannte Gewinnstrebigkeit weist ein subjektives und ein objektives Moment auf. Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein; zum andern muss aber auch die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein. Andernfalls stellen die damit verbundenen Vermögensabgänge Einkommensverwendung und nicht abzugsfähigen Aufwand beziehungsweise Geschäftskosten im Sinn von Art. 25 und 27 Abs. 1 DBG dar (vgl. BGer 2C\_206/2011 vom 12. April 2011 E. 4).

**2.3.1.** Die Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann (BGer 2C\_101/2008 E. 2.1 mit Hinweisen unter anderem auf 125 II 113 E. 5b, 122 II 446 E. 5a und 3c; 2A.244/2005 vom 9. November 2005 E. 2.2). Allerdings muss selbst eine mehrjährige Verlufterzielung nicht zwingend auf eine Liebhaberei schliessen lassen. Bringt eine Tätigkeit indes auf Dauer nichts ein, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt. Von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ist insbesondere auszugehen, wenn ein Steuerpflichtiger, dem es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens geht, sich in einer vergleichbaren Situation wegen des anhaltenden finanziellen Misserfolges von der Weiterführung des Betriebs hätte abbringen lassen. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbsszweck massgebend sind (BGer 2C\_188 und 189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 2.3, 2A.46/2005 vom 31. August 2005 E. 2.2.2, in: StE 2006 B 23.1 Nr. 59).

Die vom Beschwerdegegner für den Greifvogelpark geführte Buchhaltung weist seit der Betriebsaufnahme im Jahr 2001 Verluste aus, nämlich (...). Diese anhaltenden Verluste ohne eine erkennbare Tendenz zu einer ausgeglichenen Rechnung sind ein klares Indiz dafür, dass die Beschwerdegegner den Greifvogelpark nicht mit der Absicht, Erwerbseinkommen zu erzielen, betreiben. Die Tätigkeit steht auch nicht in einem betrieblichen oder – mit Ausnahme der Deckung der Verluste – wirtschaftlichen



Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners als Kaminfegermeister. Weder wird geltend gemacht noch ist erkennbar, dass der Betrieb des Greifvogelparks direkt oder indirekt für die Erzielung der Einkünfte in der Kaminfegererei von Bedeutung wäre.

**2.3.2.** Selbst wenn die Beschwerdegegner subjektiv die Absicht in Anspruch nehmen, den Betrieb des Greifvogelparks mit dem Ziel einer zumindest ausgeglichenen Rechnung zu führen, müsste dies aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen, wie sie für die selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend sind, auch nachgewiesen sein (vgl. BGer 2A.126/2007 vom 19. September 2007 E. 2.3 mit Hinweisen auf 1A.46/2005 vom 31. August 2005, veröffentlicht in: StE 2006 B 23.1 Nr. 59 E. 2.2 mit Hinweisen). In diesem Sinn steht der steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis offen, dass trotz langjähriger Verluste eine Gewinnstrebigkeit vorliegt. Dabei können unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren beziehungsweise in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern. Von Bedeutung kann auch sein, dass der Betrieb an sich professionell geführt wird und sich eine Tendenz zu einer mindestens ausgeglichenen Rechnung zeigt (vgl. VerwGE B 2013/230 und 231 vom 23. Januar 2015 E. 3.1 mit Hinweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2009, N 48 zu Art. 18 DBG).

(...).

Die Jahresumsätze weisen seit 2009 zwar eine steigende Tendenz auf. Auch wenn der Parkbetrieb durch die Beschwerdegegner durchaus professionelle Elemente aufweist, ist die Art der Betriebsführung angesichts der anhaltenden und beträchtlichen ausgewiesenen Verluste auch in objektiver Hinsicht offenkundig nicht geeignet, über die steuerpflichtigen Erwerbseinkünfte allfälliger Angestellter auch für die Betreiber steuerbare Einkünfte zu generieren oder zumindest Verluste zu vermeiden. Dies gilt insbesondere für das Geschäftsjahr 2009, in welchem das Ausmass des negativen Geschäftsergebnisses wesentlich auch durch die vergleichsweise hohen Abschreibungen auf dem Tierbestand bestimmt wurde. In dieser Hinsicht besteht bei Zoos und Tierpärken ein erheblicher Ermessensspielraum (vgl. [www.zetra-international.com](http://www.zetra-international.com) Eine aussergewöhnliche Frage in der Rechnungslegung: Die Aktivierung von Zootieren). Dementsprechend kann den vorliegenden



Rechnungsabschlüssen keine Tendenz zu einer ausgeglichen Rechnung entnommen werden.

**2.3.3.** Im Sinn eines Zwischenergebnisses ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer den Betrieb des Greifvogelparks durch die Beschwerdegegner steuerrechtlich zu Recht nicht als selbständige Erwerbstätigkeit, sondern als Liebhaberei beurteilt hat.

**2.4.** Zu prüfen bleibt, ob die Weiterführung der früheren Veranlagungspraxis im Jahr 2009 aus anderen Gründen geboten ist.

**2.4.1.** Gemäss Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) handeln staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben. Nach Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Der in Art. 9 BV enthaltene Grundsatz von Treu und Glauben verleiht Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 377 E. 3a). Anders als bei Verfahrensfragen gibt es bei Änderungen der materiellrechtlichen Praxis keinen allgemeinen Vertrauensschutz. Vielmehr bedarf es zusätzlich einer behördlichen Zusicherung oder eines sonstigen, bestimmte Erwartungen begründenden Verhaltens der Behörden gegenüber dem Privaten, damit er aus dem Grundsatz von Treu und Glauben einen Anspruch ableiten kann (BGE 111 V 161 E. 5b; BGer 1P.705/2004 vom 7. April 2005 E. 3.2 und 3.3). Vorausgesetzt ist weiter, dass die Person, die sich auf Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; schliesslich scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen (BGE 129 I 161 E. 4.1 mit Hinweisen).

Im abgabe- und steuerrechtlichen Widerstreit zwischen Legalitätsprinzip und Vertrauensschutzprinzip geht das Legalitätsprinzip in aller Regel vor (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2 mit Hinweisen, 131 II 627 E. 6.1 mit Hinweisen). Frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht verbindlich und stellen namentlich auch keine individuellen, konkreten Zusicherungen



an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde (BGer 2P.292/2002 vom 19. März 2003 E. 1.2 mit Hinweis auf BGE 88 I 240 E. 2). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. Einem Steuerpflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichbehandlung führen würde (BGer 2C\_947/2010 vom 5. Mai 2011 E. 3.1 mit Hinweis auf 2C\_842/2009 vom 21. Mai 2010 E. 3.2 mit Hinweis).

Deshalb liegt grundsätzlich auch kein widersprüchliches Verhalten der Veranlagungsbehörde vor, wenn sie Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders beurteilt als in früheren; eine früher beurteilte Rechtsfrage kann in einer späteren Veranlagung neu überprüft werden (vgl. die Hinweise auf die Rechtsprechung bei Richener/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 80 der Vorbemerkungen zu Art. 109-121 DBG). Immerhin ist diesbezüglich seitens der Veranlagungsbehörden eine gewisse Zurückhaltung zu üben. Insbesondere ist die Neubeurteilung durch die Steuerbehörde eingeschränkter, wenn es sich um Dauersachverhalte handelt, die durch die Steuerbehörden ausdrücklich beurteilt wurden, da in diesen Fällen die Beurteilungen durch die Steuerbehörde in der ersten Steuerperiode regelmässig Zusicherungen für spätere Steuerperioden darstellen (vgl. Richener/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 82 der Vorbemerkungen zu Art. 109-121 DBG).

**2.4.2.** Der Betrieb des Greifvogelparks durch die Beschwerdegegner wurde seit dessen Aufnahme im Jahr 2001 steuerrechtlich als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, die Veranlagungsbehörde habe die Beschwerdegegner angesichts der seit Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2001 ausgewiesenen beträchtlichen jährlichen Verluste, welche sowohl vor als auch nach dem vergleichsweise erfolgreichen Jahr 2005 teilweise gar die Grenze von CHF (...) überschritten hatten, vor Änderung der langjährigen Veranlagungspraxis darauf hingewiesen, Verluste aus dem Betrieb des Parks zukünftig möglicherweise nicht mehr zur Verrechnung mit den übrigen Einkünften zuzulassen. Die Veranlagungsbehörde liess die Verrechnungen – jedenfalls soweit aus den Akten ersichtlich – zu, ohne die Beschwerdegegner darauf aufmerksam zu machen, dass die Weiterführung dieser



Veranlagungspraxis künftig ein zumindest ausgeglichenes Betriebsergebnis voraussetze.

Erstmals zu Beginn des Jahres 2012 wurden die Beschwerdegegner von der Veranlagungsbehörde bei der Behandlung der bereits im September 2010 eingereichten Steuererklärung für das Steuerjahr 2009 aufgefordert, zusätzliche Buchhaltungsunterlagen zum Betrieb des Parks einzureichen. Ob dies im Hinblick auf die Beurteilung der Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit oder zur Überprüfung des geltend gemachten Verlusts geschah, ging aus diesen Aufforderungen nicht hervor. Weder wird aus den Akten ersichtlich noch bringt der Beschwerdeführer vor, in den Jahren 2001 bis 2012 sei die Frage der Verrechenbarkeit der aus dem Betrieb des Greifvogelparks resultierenden Verluste in Frage gestellt worden. Auch wenn die Veranlagungsbehörde an die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts in früheren Veranlagungen grundsätzlich nicht gebunden war, kann aus der langjährigen Anerkennung einer Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit unter besonderen Umständen eine für eine gewisse Zeit nachwirkende Vertrauensgrundlage abgeleitet werden. Solche Umstände erscheinen vorliegend gegeben.

**2.4.3.** Der bisher als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannte Betrieb weist einen Umfang aus, der eine kurzfristige Liquidation nicht erlaubt. Die Vorinstanz hat in ihrer Begründung denn auch zu Recht auf die Bedeutung der erheblichen Investitionen hingewiesen, welche die Beschwerdegegner – auch – im Vertrauen auf die bisherige steuerrechtliche Behandlung der Verluste tätigten. Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, der Begriff der erheblichen Investition sei nicht praktikabel und ein Steuerpflichtiger, der eine weniger kapitalintensive Tätigkeit ausübe, werde benachteiligt. Eine Würdigung aller konkreten Umstände knüpft regelmässig an verschiedenen Kriterien an, die im Einzelnen und in ihrer Gesamtheit Entscheidungsspielräume eröffnen. Der Teilaspekt der Investitionen kann für sich allein betrachtet deshalb nicht den Ausschlag für die vertrauensrechtliche Beurteilung geben, sondern ist in einem weiteren Zusammenhang zu würdigen. Insoweit ist das Kriterium weder unpraktikabel noch sachfremd. Neben den Investitionen sind auch der beträchtliche Tierbestand – der Park bietet einen der Öffentlichkeit zugänglichen in der Schweiz einmaligen Bestand von rund 60 einheimischen und exotischen Greifvogel- und Eulenarten (vgl. [www. tierschutz.com](http://www.tierschutz.com) Wildtiere/STS-Zoobbericht 2014 Seiten



117/118) – und allenfalls auf feste Dauer abgeschlossene oder mit längeren Kündigungsfristen versehene Pacht- und Baurechtsverträge von Bedeutung, die es den Beschwerdegegnern nicht erlauben, den – steuerrechtlich nicht mehr als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannten – Parkbetrieb zur Vermeidung unerwünschter – und möglicherweise untragbarer – steuerrechtlicher Folgen umgehend zu liquidieren.

Ohne vorgängigen Hinweis auf eine abweichende Beurteilung hatten die Beschwerdegegner auch weder einen Anlass noch die Möglichkeit, den mit einer neuen steuerrechtlichen Beurteilung drohenden finanziellen Folgen mit einer neuen Organisationsform zumindest teilweise entgegen zu wirken und den Betrieb in ein Unternehmen zu überführen, welches eine Steuerbefreiung – wie dies beispielsweise für die Stiftung Tierheim Grünfels, die Stiftung Wildvogelpflegestation, die Walter Zoo AG, den Walter Zoo Verein und den Wildpark Peter und Paul gilt (vgl. [www.steuern.sg.ch](http://www.steuern.sg.ch) Privatperson/Privatperson/ Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen) – zuliesse. Der Beschwerdeführer wendet ein, das Gründungskapital einer steuerbefreiten juristischen Person sowie die Liquidität bei anhaltenden Verlusten seien aus versteuerten Mitteln zu finanzieren. Die Steuerbefreiung setze voraus, dass die Mittel ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck verhaftet seien. Auch dann komme die Verrechnung angefallener Verluste mit Einkünften von Anteilsinhabern nicht in Betracht und der Abzug von freiwilligen Zuwendungen sei nur in beschränktem Umfang möglich. Diese Ausführungen zur Finanzierung steuerbefreiter juristischer Personen und zur Abzugsfähigkeit freiwilliger Zuwendungen sind richtig (vgl. insbesondere Art. 46 Ingress und lit. c StG). Das ändert aber nichts daran, dass es den Beschwerdegegnern doch möglich gewesen wäre, Vorkehrungen zur Milderung der Steuerfolgen der Änderung der Betrachtungsweise der Veranlagungsbehörde zu treffen. Dass die Beschwerdegegner den Park seit 2013 – im Jahr 2012 wurden sie mit der Möglichkeit konfrontiert, dass künftig die Verluste nicht mehr mit den Einkünften aus der Kaminfegerei verrechnet werden dürften – in der Form einer GmbH führen, deutet darauf hin, dass sie sich um eine Lösung bemühen, mit welcher sie einer neuen steuerlichen Betrachtungsweise durch die Veranlagungsbehörde Rechnung tragen können.

Bei der Beurteilung, ob das Vertrauensschutzprinzip im Hinblick auf eine Anpassung der Organisation einen vorgängigen Hinweis auf eine abweichende steuerrechtliche



Behandlung verlangt, darf im Rahmen der Interessenabwägung für die Pflichtigen auch berücksichtigt werden, dass die Beschwerdegegner den Greifvogelpark offenkundig nicht mit dem – rechtsmissbräuchlichen – Zweck betreiben, private Lebenshaltungskosten steuerlich als abziehbare Gewinnungskosten geltend zu machen. Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zu Recht auf die pädagogische Bedeutung und den Tier- und Artenschutz hingewiesen. Der Park hat zudem auch eine Bedeutung als zumindest regionales Freizeit- und Tourismusangebot. Auch diese Aspekte können bei der Beurteilung berücksichtigt werden, ob mit einem vorgängigen Hinweis auf eine mögliche Änderung der Veranlagungspraxis den Betreibern die Möglichkeit zu bieten ist, den Betrieb so zu organisieren, dass eine ausgeglichene Rechnung möglich oder die steuerlichen Folgen gemildert werden.

**2.5.** Zusammenfassend ergibt sich, dass der Betrieb des Greifvogelparks durch die Beschwerdegegner im Jahr 2009 steuerrechtlich zwar nicht als selbständige Erwerbstätigkeit anzuerkennen ist. Jedoch war die Veranlagungsbehörde aufgrund ihrer Verpflichtung, nach Treu und Glauben zu handeln, unter den konkreten Umständen gehalten, die beabsichtigte neue Beurteilung des Sachverhalts den Beschwerdegegnern anzukündigen und den Beschwerdegegnern Gelegenheit zu bieten, den Betrieb aufzugeben oder aber entweder betriebswirtschaftlich so zu organisieren, dass die Erzielung steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte realistisch würde, oder ihn in eine der Steuerbefreiung zugängliche Rechtsform zu überführen. Bei der Handhabung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdegegner bis zum Veranlagungsverfahren zur Steuerperiode 2009 im Jahr 2012 keine Veranlassung hatten, eine der fehlenden Anerkennung des Betriebs als selbständige Erwerbstätigkeit Rechnung tragende steuerrechtlich günstigere Organisationsform zu wählen oder den Betrieb zu liquidieren, dass sie den Park weitgehend professionell betreiben und damit erhebliche Investitionen in Tierbestand und Gebäude sowie Baurechts- und Pachtverträge verbunden sind und dass die Tätigkeit – auch wenn die Beschwerdegegner damit auch einer persönlichen Liebhaberei frönen – nicht nur ihren eigenen Interessen, sondern auch den Interessen einer breiteren Öffentlichkeit dient.

**3.** Der Beschwerdeführer bringt vor, die vorinstanzliche Anweisung zur Beibehaltung der bisherigen Praxis über die Steuerperiode 2009 hinaus, sei rechtswidrig. Die



Vorinstanz hat indessen keine verbindliche Anweisung getroffen, sondern die Beurteilung ausdrücklich dem Beschwerdegegner überlassen (Erwägung 3e des angefochtenen Entscheides). Unter anderem werden die zeitlichen Umstände des Veranlagungsverfahrens für das Steuerjahr 2009 zu berücksichtigen sein: Die von den Beschwerdegegnern anfangs September 2010 eingereichte Steuererklärung 2009 wurde von der Veranlagungsbehörde anfangs 2012 bearbeitet. Auch für die Jahre 2009 bis 2011 mussten die Beschwerdegegner nicht davon ausgehen, dass die Verlustverrechnung nicht mehr akzeptiert würde. Über die gegen die im Juni 2012 ergangene Veranlagung erhobene Einsprache entschied der Beschwerdeführer erst im November 2014. Auch daraus konnten die Beschwerdegegner schliessen, dass dem Beschwerdeführer die Beurteilung der Streitsache nicht einfach fiel. Obwohl die Änderung der Betrachtungsweise durch die Steuerbehörde in der Veranlagung vom 12. Juni 2012 noch nicht rechtskräftig war, haben die Beschwerdegegner in der folgenden Steuerperiode den Betrieb in der Form einer juristischen Person organisiert (vgl. Zefix.admin.ch, Internet-Auszug aus dem Handelsregistern des Kantons St. Gallen, Greifvogelpark A.Y. GmbH). Dies lässt grundsätzlich die Möglichkeit einer Steuerbefreiung zu (vgl. Art. 80 Abs. 1 Ingress und lit. g StG).

4. (...).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Staat (kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500.
3. Der Staat (kantonales Steueramt) entschädigt die Beschwerdegegner für das Beschwerdeverfahren mit CHF 1'000 zuzüglich CHF 80 Barauslagen und Mehrwertsteuer.

# Publikationsplattform

St.Galler Gerichte



Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Scherrer