



**Fall-Nr.:** B 2023/200, B 2023/201  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 04.04.2024  
**Entscheiddatum:** 05.01.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 05.01.2024**

**Steuerrecht, Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit, Art. 18 Abs. 1 DBG, Art. 31 Abs. 1 StG. Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitige positive Einkünfte zur Verfügung – wie vorliegend aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit mit einem Pensum von 80% –, die sie in die Lage versetzen, eine selbständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen (Stichwort Querfinanzierung), stellt dieser Umstand ein (gewichtiges) Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt. Die erwerbliche Zielsetzung der selbständigen anwaltlichen Tätigkeit stand beim Beschwerdeführer offensichtlich nicht mehr im Vordergrund, und er konnte dafür aufgrund seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit auch nicht mehr gleich viel Zeit aufwenden. Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und die rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen (Verwaltungsgericht B 2023/200, B 2023/201).**

**Entscheid vom 5. Januar 2024**

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

**A. \_\_ und B. \_\_,**



## St.Galler Gerichte

### Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Marc Frédéric Schäfer, Oberdorfstrasse 6,  
Postfach 136, 9230 Flawil,

gegen

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

### Vorinstanz,

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

### Beschwerdegegner,

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

### Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

### Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie direkte Bundessteuer 2020

#### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

##### A.

A.\_\_\_ und B.\_\_\_ wohnen in Z.\_\_\_. A.\_\_\_ war im Jahr 2020 in einem Pensum von 80 Prozent unselbständig erwerbstätig. Daneben ging er als Rechtsanwalt einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach. In der Steuererklärung für die Steuerperiode 2020 deklarierte er daraus einen Verlust von CHF 59'421. Das Kantonale Steueramt anerkannte die selbständige Erwerbstätigkeit nicht und liess den Verlust nicht zum Abzug zu. Das Ehepaar A.\_\_\_ und B.\_\_\_ wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 85'900 und ohne steuerbares Vermögen sowie für



## St.Galler Gerichte

die direkte Bundessteuer 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 86'300 veranlagt. Die dagegen von den Steuerpflichtigen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 31. Mai 2022 ab.

### **B.**

A.\_\_ und B.\_\_ erhoben gegen die Einsprache-Entscheide Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag auf Anerkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit und Berücksichtigung des ausgewiesenen Verlusts. Mit Entscheid vom 17. August 2023 wies die Verwaltungsrekurskommission die Rechtsmittel ab.

### **C.**

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 17. August 2023 erhoben A.\_\_ und B.\_\_ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 25. September 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass die Anwaltstätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit zu taxieren und der Verlust daraus von den Einkünften abzuziehen sei; die Angelegenheit sei deshalb zur neuen Veranlagung an das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) verzichtete mit Schreiben vom 25. Oktober 2023 auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdegegner beantragte mit Eingabe vom 17. November 2023 die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Vorbringen der Beschwerdeführer wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, durfte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 andererseits im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigen. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer



einzigsten Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGER 2C\_440/2014 und 2C\_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

### 2.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11, DBG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Erhebung der Beschwerden befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 17. August 2023 wurden mit Eingabe vom 25. September 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

### 3.

#### 3.1.

Art. 130 Abs. 1 DBG und Art. 176 Abs. 1 StG statuieren eine primäre Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Die Steuerbehörden haben demnach den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich von Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Sie tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Dieser Untersuchungspflicht stehen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. auch Art. 123 Abs. 1 DBG, wonach die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellen). Der Steuerpflichtige muss zunächst insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG, Art. 168 Abs. 2 StG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung.

Gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 177 StG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn Steuerfaktoren oder



Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder die Steuerpflichtigen ihre Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt haben. Anlass für eine Ermessensveranlagung bildet in beiden Fällen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, welche es der Steuerbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile davon einwandfrei zu ermitteln, d.h. gestützt auf eine beweismässige Abklärung des Sachverhalts (BGer 2C\_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2). Dieser Untersuchungsnotstand der Veranlagungsbehörde besteht in der Unmöglichkeit, die für die Steuerveranlagung rechtserheblichen Tatsachen durch Feststellung des "wahren" Sachverhalts, also durch Beweis unter Würdigung von Beweismitteln und Einbezug der Regeln über die objektive Beweislast, zu ermitteln. Stellt sich trotz Verfahrenspflicht-verletzung kein behördlicher Untersuchungsnotstand ein, namentlich, weil die Veranlagungsbehörde anderweitig an die erforderlichen Unterlagen gelangt ist oder die allgemeine Beweislastregel der steuerpflichtigen Person den Nachweis auferlegt, und können die tatsächlichen Verhältnisse somit geklärt werden, verbietet sich folglich die Vornahme einer Ermessensveranlagung (Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013, S. 34 f.).

### 3.2.

Eine (zu Recht ergangene) Ermessensveranlagung kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 180 Abs. 2 StG). Die erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen, was naturgemäss eine gewisse Unschärfe mit sich bringt (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N 32 zu Art. 132 DBG). Eine Ermessensveranlagung bzw. die darin enthaltene Schätzung kann mithin nicht auf Angemessenheit, sondern nur eingeschränkt auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die sachlich nicht begründbar bzw. willkürlich ist. Bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung wird eine qualifizierte Begründung verlangt, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Es ist nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts ist mit umfassendem Unrichtigkeitsnachweis zu beseitigen. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiiertem Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel zu nennen. Dabei handelt es sich nicht um



eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, deren Fehlen das Nichteintreten auf die Einsprache zur Folge hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 405 f.).

### 3.3.

Ohne nähere Begründung bezeichnete der Beschwerdegegner die Veranlagungen der Beschwerdeführer vom 27. Oktober 2021 für die Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie die direkte Bundessteuer 2020 als Ermessensveranlagungen. Vorgängig hatte er die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 4. August 2021 letztmals aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen (vi-act. 6/1.27). Diese ging in der Folge am 20. August 2021 beim Steueramt ein und diente als Grundlage für die Veranlagung der Steuerperiode 2020. Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung wegen Verletzung der Verfahrenspflichten waren somit nicht erfüllt. Zudem war der Sachverhalt gestützt auf die Steuererklärung und die von der Veranlagungsbehörde getätigten Abklärungen, unter anderem bei der Ausgleichskasse, hinreichend festgestellt. . Es lag mithin kein Untersuchungsnotstand vor, der eine Schätzung der Einkünfte nach pflichtgemäßem Ermessen erfordert hätte.

Entgegen der Bezeichnung des Beschwerdegegners handelte es sich bei den Veranlagungen vom 27. Oktober 2021 folglich nicht um Ermessensveranlagungen. Da der Beschwerdegegner auf die Einsprachen der Beschwerdeführer in der Folge allerdings ohne Weiteres eingetreten ist und diese materiell behandelt hat, ohne seine Kognition auf offensichtliche Unrichtigkeit einzuschränken (vi-act. 6/1.2 und 6/1.5), ist die Frage allerdings nicht streitentscheidend und braucht deshalb nicht weiter erörtert zu werden.

## 4.

### 4.1.

Nach Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 29 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG und 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 die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG und Art. 40 Abs. 1 StG). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 34 lit. a DBG und Art. 47 Abs. 1 StG).



### 4.2.

Unter der selbständigen Erwerbstätigkeit wird steuerrechtlich eine Tätigkeit verstanden, bei der die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. 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, bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbständig ist (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b). So kann eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit unter Umständen auch ohne Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gegeben sein, wenn eine enge Beziehung zur Haupterwerbstätigkeit besteht (BGE 122 II 446 E. 5a).

### 4.3.

Von der selbständigen Erwerbstätigkeit abzugrenzen ist die Liebhaberei. Die bei selbständiger Erwerbstätigkeit erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen. Nicht erforderlich ist, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann demnach auch vorliegen, wo eine Betätigung erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt oder wo vorübergehende Ertragseinbrüche, Investitionen, Amortisationen oder Veränderungen im wirtschaftlichen Umfeld etc. die betriebliche Rechnung negativ beeinflussen. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit aber auf Dauer ohne Gewinn ausgeübt, so lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolges regelmässig auf das Fehlen erwerblicher Zielsetzung schliessen; denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Führt der Betroffene die Erwerbstätigkeit dennoch fort, ist davon auszugehen, dass andere Motive als der Erwerbszweck dafür ausschlaggebend sind (BGer 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.2; 2C\_375/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 7.4; je m.w.H.).

Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Wird aber innerhalb von fünf bis zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, stellt dies ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass die diesbezügliche Tätigkeit



keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, sondern Hobby ist. Der steuerpflichtigen Person steht der Gegenbeweis offen. Sofern der Betrieb an sich professionell geführt wird und sich eine Tendenz zu einer mindestens ausgeglichenen Rechnung abzeichnet, kann trotzdem Gewinnstrebigkeit vorliegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 48 zu Art. 18 DBG). Stehen der steuerpflichtigen Person anderweitige positive Einkünfte zur Verfügung, die sie in die Lage versetzen, eine selbständige Erwerbstätigkeit trotz anhaltend hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen (Stichwort Querfinanzierung), stellt dieser Umstand ein (gewichtiges) Indiz dafür dar, dass die verlustbringende Tätigkeit eine vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängige persönliche Passion zum Ausdruck bringt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48 ff. zu Art. 18 DBG; BGer 2C\_864/2021 vom 7. Juli 2022 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen).

#### 4.4.

Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen. Zeigt sich im konkreten Fall, dass die Betätigung überwiegend von "rein persönlichen Neigungen" oder ausserbetrieblichen Motiven beherrscht wird, fehlt eine selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn. Wie jede Rechtsausübung steht der Abzug von Gewinnungskosten zudem 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). Solcher Aufwand ist nicht abzugsfähig (BGer 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.5).

#### 4.5.

Selbständigerwerbende, die nach Art. 957 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, haben ihren Steuererklärungen die in Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. Art. 169 Abs. 2 lit. b StG genannten Aufstellungen beizulegen, nämlich Aufstellungen über Aktiven und Passiven bzw. über die Vermögenslage, über Einnahmen und Ausgaben sowie über Privatentnahmen und Privateinlagen. Somit trifft auch diese Steuerpflichtigen eine Aufzeichnungspflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 136 zu Art. 18 DBG).

#### 5.



### 5.1.

Die Vorinstanz erwog zur Begründung ihres Entscheids zusammengefasst, es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer seit 2010 als Rechtsanwalt tätig sei. Mit der Miete von Büroräumlichkeiten, der Bezahlung laufender EDV-, Telefon- und Internetkosten, dem Abschluss einer Haftpflichtversicherung und der Anmeldung bei der Ausgleichskasse lägen Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit vor. In den vergangenen Jahren habe der Beschwerdeführer allerdings lediglich in den Jahren 2013, 2015 und 2016 Gewinne verzeichnet. In den restlichen fünf Jahren seien Verluste zwischen CHF 29'412 und CHF 59'421 verbucht worden. Im streitgegenständlichen Jahr sei der Verlust um einen Drittel angestiegen. Der entstandene Aufwand stehe dabei in keinem betriebswirtschaftlichen Verhältnis zu den sehr bescheidenen Erträgen. Einen Beweis, inwiefern die Pandemie für die Anwaltstätigkeit konkret relevant gewesen sei, habe der Beschwerdeführer nicht erbracht. Bei einer Gesamtbetrachtung falle ins Gewicht, dass er aus seinen beiden unselbständigen Erwerbstätigkeiten Einkünfte von netto CHF 118'000 erzielt habe, weshalb er nicht auf Einkünfte aus der Anwaltstätigkeit angewiesen sei, sondern diese damit querfinanzieren könne. Insgesamt und vor dem Hintergrund der defizitären Entwicklung seit 2013 scheine in der Steuerperiode 2020 keine Gewinnerzielungsabsicht mehr gegeben gewesen zu sein, womit keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege.

Dem halten die Beschwerdeführer entgegen, die Vorinstanz habe die Jahre 2010 bis 2012, in denen der Beschwerdeführer Gewinne erzielt habe, zu Unrecht ausser Acht gelassen. Ferner sei übersehen worden, dass er im Jahr 2020 die C.\_\_\_ AG, ein Startup, rechtlich beraten habe. Da das Unternehmen nicht über die erforderlichen finanziellen Mittel verfügt habe, habe er dort für eine befristete Zeit unselbständig gearbeitet. Formell müssten die dabei erzielten Einkünfte zwar dem unselbständigen Nebenerwerb angerechnet werden; für die Beantwortung der Frage, ob er – der Beschwerdeführer – im Jahr 2020 einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei, könnten die Einkünfte jedoch durchaus berücksichtigt werden. Ferner sei notorisch, dass zuweilen Jahre vergehen könnten, bis aus der geleisteten (anwaltlichen bzw. notariellen) Tätigkeit effektiv Umsätze verbucht werden könnten. Im Dienstleistungsbereich seien Kostenvorschüsse allgemein unüblich. Und bei amtlichen Mandaten würden seitens des Gemeinwesens kaum noch Kostenvorschüsse ausgerichtet. Die Auszahlung erfolge erst am Mandatsende, was mitunter mehrere Jahre dauern könne. Die Empfehlungen des Bundesrates wegen Covid-19 hätten sodann dazu geführt, dass seine Mandantinnen und Mandanten nicht mehr zu ihm – dem Beschwerdeführer – ins Büro gekommen seien. Er habe diese daher zuhause besuchen müssen, wodurch die Fahrkosten erheblich angestiegen seien. Wegen finanzieller Engpässe bei



Mandantinnen und Mandanten habe er zudem in vielen Fällen noch keine Rechnungen stellen können. Da er über genügend anderes Einkommen verfüge, sei er nicht existentiell auf die sofortige Begleichung angewiesen gewesen.

### 5.2.

Seit 2010 ist der Beschwerdeführer als Rechtsanwalt selbständig erwerbstätig. In den Anfangsjahren war dies seine Haupterwerbsquelle, und er erzielte daraus zwischen 2010 und 2013 Gewinne. Im Jahr 2014 resultierte ein Verlust von CHF 29'412, während in den Jahren 2015 und 2016 mit CHF 13'716 bzw. CHF 47'864 erneut Gewinne ausgewiesen werden konnten. Seither ergaben sich gemäss den rudimentären Zusammenstellungen über Einnahmen und Ausgaben allerdings die folgenden Verluste:

Jahr	Ertrag	Aufwand	Verlust
2017	24'343	67'958	43'615
2018	25'431	63'925	38'494
2019	23'279	59'268	35'989
2020	758	60'179	59'421

Die ausgewiesenen Verluste korrelieren mit dem Umstand, dass der Beschwerdeführer ab Mai 2016 auch unselbständig erwerbstätig war. Insbesondere ist er seit 2018 beim F-Amt angestellt, wobei das Pensum im Jahr 2020 80 Prozent betrug. Bei der selbständigen Erwerbstätigkeit handelte es sich daher in den vergangenen Jahren um einen Nebenerwerb, was die Umsätze zurückgehen liess und sich betriebswirtschaftlich zumindest teilweise in einer entsprechenden Reduktion der geschäftsmässig begründeten Aufwände hätte niederschlagen müssen. Eingetreten ist jedoch das Gegenteil: In den Anfangsjahren 2010 bis 2012, als die Anwaltstätigkeit noch den Haupterwerb des Beschwerdeführers bildete, betrug der Aufwand CHF 19'540, CHF 27'056 bzw. CHF 39'647 bei Umsätzen von CHF 34'693, CHF 81'716 und CHF 85'380 (act. 3.2 bis 3.4). In den Jahren seit 2017 war der Aufwand mit CHF 60'000 bis CHF 68'000 trotz deutlich geringerer Umsätze um ein Vielfaches höher.

### 5.3.

Aufgrund der seit 2018 neuen unselbständigen Haupteinkommensquelle war es dem Beschwerdeführer trotzdem möglich, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus der selbständigen Erwerbstätigkeit aufzufangen. Auf die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit war er insbesondere in dem vorliegend interessierenden



Jahr 2020 nicht zwingend angewiesen. Die erwerbliche Zielsetzung der Firma stand damit offensichtlich nicht mehr im Vordergrund, und der Beschwerdeführer konnte dafür aufgrund seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit auch nicht mehr gleich viel Zeit aufwenden.

### 5.4.

Der vorinstanzlichen Würdigung ist daher uneingeschränkt beizupflichten. Wenn der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Startups C.\_\_\_ AG handle es sich eigentlich um solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit, so ist ihm entgegenzuhalten, dass er diese Einkünfte unabhängig von deren Qualifikation unrechtmässig weder als solche aus selbständiger noch als solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert hatte; die entsprechenden Einkünfte wurden vielmehr aufgrund einer steueramtlichen Meldung der SVA erfasst (vi-act. 6/1.10 und 6/1.11). Auch der Versuch des Beschwerdeführers, die höheren Fahrkosten mit der Covid-Epidemie bzw. den gesundheitspolizeilichen Regulierungen zu erklären, verfängt nicht. Unter Einhaltung der behördlichen Schutzvorschriften waren geschäftliche Treffen jederzeit zulässig und möglich; insbesondere konnten anwaltliche Beratungsleistungen in Anspruch genommen werden. Hätte der Beschwerdeführer für Hausbesuche bei Mandantinnen und Mandanten im Jahr 2020 zudem tatsächlich 17'680 km zurückgelegt, so ergäbe dies bei Ausübung dieser Tätigkeit im Nebenerwerb an einem Tag pro Woche (neben dem Arbeitspensum beim Bund von 80 Prozent) Fahrten von rund 340 km/Tag, was – ohne nähere Erklärungen vonseiten des Beschwerdeführers – unglaublich erscheint. Zudem könnte gerade die anwaltliche Tätigkeit gut per (Video-)Telefonie oder schriftlich abgewickelt werden. Dass der Beschwerdeführer sodann entgegen den Gepflogenheiten auf Zusehen hin ohne Vorauszahlung in erheblichem Umfang anwaltlich tätig gewesen sein soll, ist ein gewichtiges Indiz für dessen fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Ins Gewicht fällt schliesslich, dass der Beschwerdeführer keine Aufstellung zur Vermögenslage (Aktiven und Passiven) seiner selbständigen Unternehmung eingereicht hat; die behaupteten angefangenen Arbeiten bzw. ausstehenden Honorare sind damit nicht erstellt, zumal der Beschwerdeführer auch keine zeitlichen Abgrenzungen vorgenommen hat. Es macht insgesamt den Anschein, dass er mit der Aufrechterhaltung einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit einen Teil seiner privaten Lebenshaltungskosten von den steuerbaren Einkünften in Abzug



bringen wollte. Darauf deutet auch das Fehlen jeglicher Angaben zu Privatbezügen hin. Dass sich die Auftragslage in den Folgejahren 2021 und 2022 entscheidend verbessert hätte, macht der Beschwerdeführer im Übrigen nicht geltend.

### 5.5.

Zusammenfassend ist für das Jahr 2020 weder ein planmässiges Vorgehen noch ein zielgerichtetes Gewinnstreben für die Annahme einer selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit als Rechtsanwalt erkennbar. Die Beschwerdeführer bestritten ihren Lebensunterhalt mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers. Es fehlt zudem eine erkennbare Tendenz zu einer ausgeglichenen Rechnung in den Folgejahren. Die selbständige Erwerbstätigkeit steht auch nicht in einem betrieblichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unselbständigen Haupterwerbstätigkeit des Beschwerdeführers beim F-Amt. Weder wird geltend gemacht noch ist erkennbar, dass die Anwaltstätigkeit direkt oder indirekt für die Erzielung der Einkünfte beim Bund von Bedeutung wäre. Der Beschwerdegegner versagte der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2020 somit zu Recht die Anerkennung und liess den Verlust nicht zum Abzug zu. Die Beschwerden sind folglich abzuweisen.

### 6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'200 (B 2023/200: CHF1'600; B 2023/201: CHF 600) erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Die in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse werden den Beschwerdeführern daran angerechnet.

Die Beschwerdeführer haben bei diesem Verfahrensausgang keinen Anspruch auf eine Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP).



### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2023/200 und B 2023/201 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde B 2023/200 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde B 2023/201 betreffend direkte Bundessteuer 2020 wird abgewiesen.

**4.**

Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten von CHF 2'200 (B 2023/200: CHF 1'600; B 2023/201: CHF 600). Sie sind durch die von ihnen in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt.

**5.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.