Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.126/2007 /bru

Urteil vom 19. September 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Rechtsanwältin Dr. Antje Ziegler Schmidt,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell A.Rh.,
Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden, 1. Abteilung.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts von Appenzell Ausserrhoden, 1. Abteilung, vom 20. September 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____, geb. 1950, baute seit 1989 eine im Handelsregister nicht eingetragene Einzelfirma, die auf Informatik-Architektur spezialisiert war, auf. Im Mai 1997 erlitt er einen Inlineskatingunfall. Infolge einer Fehlbehandlung seines Schien- und Wadenbeinbruchs setzte ein langwieriger Heilungsprozess ein, der durch mehrere Operationen unterbrochen wurde und nachfolgende Rekonvaleszenzzeiten bedingte.
Eine private Versicherung richtete X._____ eine Risikorente vom 30. Tag nach dem Unfall bis zum Ablauf von 720 Tagen aus. Daneben bezog er eine Rente gemäss UVG. Am 12. Juni 2002 wurde ihm sodann eine volle IV-Rente vom 1. März 1999 bis zum 28. Februar 2002 zugesprochen. Gegen die Reduktion auf eine halbe IV-Rente ab 1. März 2002 setzte sich X._____ erfolgreich zur Wehr und bezieht soweit ersichtlich weiterhin eine volle IV-Rente.
In seinem Geschäft erzielte er die folgenden Gewinne bzw. Verluste:
Jahr Bruttogewinn Reingewinn Reinverlust
1995 Fr. 36'000.– Fr. 20'404.87 -
1996 Fr. 18'358.– - -
1997 (Unfalljahr) - Fr. 87'676.–
1998 - - Fr. 54'184.–
1999 - - Fr. 21'197.89
2000 - - Fr. 25'297.53
2001 - - Fr. 49'323.–
Diese Verluste resultierten insbesondere aus Mietaufwendungen, Büro- und Verwaltungsspesen, Abschreibungen auf Eigenentwicklungen, sonstigen Betriebsaufwendungen sowie Fahrzeugkosten. Diesen Aufwendungen standen - ausser aktivierten Eigenleistungen - keine echten Erträge gegenüber, insbesondere keine Honorare

von Dritten.
B.
X._____ wurde am 16. Februar 2004 für die direkte Bundessteuer 2001 entgegen seiner Selbstschatzung auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 110'100.– veranlagt; vom geltend gemachten Verlust wurde nur rund ein Drittel zum Abzug zugelassen. Die kantonale Steuerverwaltung nahm am 28. Juli 2005 im Einspracheverfahren eine reformatio in peius vor und erhöhte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2001 um die zuvor noch teilweise zum Abzug zugelassenen Verluste auf Fr. 137'400.– mit der Begründung, X._____ habe angesichts der diversen Versicherungs- bzw. Sozialversicherungsleistungen, die von seiner gänzlichen Arbeitsunfähigkeit ausgingen, nicht noch eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben können. Von 1995 bis 2001 resultierten aus der Einzelfirma Verluste von durchschnittlich Fr. 43'000.–, die auf Aufwendungen beruhten, denen - abgesehen von der Aktivierung von Eigenleistungen - keine echten Erträge gegenüber gestanden hätten. Eine selbständige Erwerbstätigkeit sei daher zu verneinen. Die damit im Zusammenhang stehenden Einkommensminderungen wurden gestrichen.
Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden am 20. September 2006 (versandt am 23. März 2007) ab, weil es ebenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit verneinte.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 2. Mai 2007 beantragt X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. September 2006 aufzuheben, eventualiter den Entscheid zur Neubeurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Er rügt insbesondere eine offensichtlich unzutreffende Sachverhaltsfeststellung, indem die Vorinstanz nicht berücksichtige, dass die volle IV-Rente erst am 12. Juli (recte: Juni) 2002 rückwirkend ab 1999 zuerkannt worden sei und man ihm deshalb die Gewinnstrebigkeit nicht aus der Retrospektive absprechen könne. Zudem erblickt er darin ein willkürliches Vorgehen, dass bei den Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2001 die selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt wurde.
Die kantonale Steuerverwaltung, das Verwaltungsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die vorliegende Beschwerde untersteht noch dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1946 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG), weil der angefochtene Entscheid vor dem Datum des Inkrafttretens des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) am 1. Januar 2007 (AS 2006 1242) ergangen ist (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Der angefochtene Entscheid stellt betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2001 ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil dar, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 5 Abs. 1 VwVG [SR 172.021]). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 106 und 108 OG) des nach Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführers ist einzutreten.
1.3 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG).
Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist durch die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht eingeschränkt (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 257 E. 2.5 S. 262 mit Hinweis).
2.
2.1 Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu insbesondere auch die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen gehören (Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b DBG). Nach Art. 211 DBG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode (Art.

209) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.
Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Verlusten ist demnach, dass die steuerpflichtige Person selbständig erwerbstätig ist und die bei dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte steuerbar sind (Art. 18 DBG); nur in diesem Fall kann von Geschäftsverlusten bzw. Verlusten auf Geschäftsvermögen gesprochen werden (Urteile 2A.244/2005 vom 9. November 2005, E. 2.1; 2A.68/2004 vom 4. Juni 2004, publ. in: StE 2004 B 23.1 Nr. 57, E. 1.1; 2A.328/2002 vom 17. April 2003, publ. in: StE 2003 B 11.3 Nr. 16, E. 4.1, je mit Hinweisen).
2.2 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Unter diesen Begriff fällt allgemein 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. Im Übrigen wird nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; 122 II 446 E. 5a S. 452 f.; Urteil 2A.244/2005 vom 9. November 2005, E. 2.2, mit
Hinweisen).
2.3 Nicht als selbständige Erwerbstätigkeit kann anerkannt werden, wenn eine solche nur zum Schein besteht oder sonst keinen erwerblichen Charakter aufweist. In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu. Diese Absicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann (BGE 122 II 446 E. 3c S. 450; Urteil 2A.244/2005 vom 9. November 2005, E. 2.2, mit Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, N 14 zu Art. 18 DBG).
An dieser Absicht fehlt es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird. Für eine solche Qualifizierung reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlusterzielung noch nicht aus. Bringt eine Tätigkeit indes auf Dauer nichts ein, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an der Absicht, Gewinn zu erzielen, mangelt. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine erwerbliche Zielsetzung fehlt. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind. Allerdings muss selbst eine mehrjährige Verlusterzielung nicht zwingend auf eine Liebhaberei schliessen lassen. Eine solche ist erst anzunehmen, wenn sie eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Betriebs hätte abbringen lassen. Dabei können unter Umständen die Verhältnisse in den Vorjahren bzw.
in den folgenden Jahren gewisse Anhaltspunkte liefern (Urteil 2A.46/2005 vom 31. August 2005, publ. in: StE 2006 B 23.1 Nr. 59, E. 2.2, mit Hinweisen). Anderseits genügt es für sich allein noch nicht, dass der Steuerpflichtige subjektiv eine Erwerbsabsicht für sich in Anspruch nimmt. Die behauptete persönliche Absicht muss aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen, wie sie für die selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend sind, auch nachgewiesen sein (vgl. BGE 115 V 161 E. 9b S. 171).
3.
3.1 Die Vorinstanz hält zunächst fest, der Beschwerdeführer habe Ende 2001 seit fünf Jahren in Folge einen Verlust ausgewiesen und davor (1995/96) ebenso wenig einen operativen Gewinn (d.h. Honorare von Dritten) erzielt, weshalb von einer während sieben Jahren anhaltenden Verlustsituation gesprochen werden müsse. Zudem sei unbestritten, dass die Verlustsituation auch in den Folgejahren 2002 und 2003 anhielt. Diese während Jahren andauernde Verlustsituation stelle ein deutliches Indiz dafür dar, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit bzw. die damit verbundenen Aufwendungen nicht aus einer Gewinnerzielungsabsicht heraus habe aufrecht erhalten können.
Zum selben Schluss führe der Umstand, dass der Beschwerdeführer zwar Mietaufwendungen (ca. Fr. 11'000.–), Büro- und Verwaltungsspesen (ca. Fr. 3'000.–), Abschreibungen auf Eigenentwicklungen (ca. Fr. 15'000.–)

sowie sonstige Betriebsaufwendungen und Fahrzeugkosten (ca. Fr. 14'000.–) verbucht habe. Diesen Aufwendungen ständen aber keine geschäftlichen Erträge (z.B. Honorareinnahmen) gegenüber. Daraus ergebe sich, dass keine aktive Marktbearbeitung erfolgte. Deshalb sei eine selbständige Erwerbstätigkeit zu verneinen.
Zusätzlich erwägt die Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum (2001) und gemäss Urteil des Verwaltungsgerichts vom 19. Februar 2003 auch weiterhin seinen Lebensunterhalt überwiegend aus den vollen Invalidenrenten bestritt. Er verhalte sich widersprüchlich, wenn er sich bei der Steuerveranlagung 2001 noch auf den sozialversicherungsrechtlichen Grundsatz "Wiedereingliederung vor Rente" berufe, sich im Sozialversicherungsbereich um eine volle IV-Rente bemühe und sich damit abgefunden habe, auf die Dauer nicht mehr in der Lage zu sein, ein die Vollrente ausschliessendes Erwerbseinkommen zu erzielen.
3.2 Dieser letzten Argumentationslinie hält der Beschwerdeführer berechtigterweise entgegen, dass damit der zeitliche Ablauf verkannt werde. Im Jahre 2001 selbst wusste er nämlich noch gar nicht, ob er die Vollrente erhalten werde, erging doch dieser Entscheid erst im Juni 2002, d.h. nach Ablauf dieser Steuerperiode. Nach dem damaligen Kenntnisstand habe man von einer Besserung seiner gesundheitlichen Situation ausgehen können, weshalb die Firma in einem operationellen Zustand habe gehalten werden müssen. Zudem seien in diesem Jahr eine weitere Operation und Rekonvaleszenzzeiten notwendig gewesen.
3.3 Diese Einwände vermögen allerdings die andern vom Verwaltungsgericht angeführten objektiven, äussern Umstände nicht zu entkräften, welche vielmehr die fehlende Gewinnabsicht indizieren und gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit sprechen.
Wohl hat für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht zwingend ein nach aussen sichtbarer, selbständiger Marktauftritt zu erfolgen (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121), aber eine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr braucht es dafür allemal (vgl. Urteil 2A.244/2005 vom 9. November 2005, E. 3.1, wo insbesondere aus dem Umstand, dass während Jahren keine Honorare vereinnahmt wurden, eine selbständige Erwerbstätigkeit verneint wurde).
Zwar schliesst auch eine Vollinvalidität die selbständige Erwerbstätigkeit zumindest in reduziertem Umfang nicht zum Vornherein aus. Die Gewinnstrebigkeit und die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr sind aber aufgrund konkreter wirtschaftlicher Tatsachen nachzuweisen (vgl. E. 2.5 und BGE 115 V 161 E. 9b S. 171).
3.4 Während Jahren erzielte der Beschwerdeführer überhaupt keine Dienstleistungserträge von Dritten. Wer so lange keine Honorarerträge aus einer Tätigkeit erzielt, übt diese in der Regel nicht in Gewinnabsicht, sondern aus Freude bzw. privatem Interesse an der Tätigkeit aus.
Der Beschwerdeführer legt in keiner Weise glaubhaft dar, dass er sich um Honorareinnahmen bemüht hatte. Auch in den beiden vor dem Unfall liegenden Geschäftsjahren sind lediglich aktivierte Eigenleistungen, aber keine operativen Erträge aktenkundig. Unter diesen Umständen ist es vertretbar, die Zeit von 1995 bis 2001 für die Beurteilung der Steuerperiode 2001 vergleichsweise heranzuziehen. Unter Berücksichtigung des konkreten Geschäftsverhaltens, wie es sich in Bilanz und Erfolgsrechnung niederschlägt, ist der Schluss zulässig, dass diese Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht auf eine Gewinnerzielung ausgerichtet war. Namentlich fehlt der Nachweis des Beschwerdeführers, dass er am Wirtschaftsverkehr teilgenommen hat.
3.5 Da somit mangels Gewinnabsicht keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, bilden die bezüglichen Aufwendungen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand und können deshalb auch nicht vom übrigen Einkommen abgezogen werden.
4.
Unbegründet ist schliesslich der Vorwurf der Willkür, weil für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2001 die selbständige Erwerbstätigkeit bejaht und für die direkte Bundessteuer 2001 hingegen verneint wurde. Die unterschiedliche Beurteilung ist darauf zurückzuführen, dass die erste Veranlagung rechtskräftig wurde und die Steuerbehörde im Einspracheverfahren nur die direkte Bundessteuer 2001 überprüfen konnte. In diesem Verfahren hat die Steuerbehörde die gleichen Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (Art. 134 Abs. 1 DBG). Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung - wie hier - auch zu dessen Nachteil abändern (Art. 135 Abs. 1 DBG). Ein solches Vorgehen ist weder willkürlich noch stellt es einen Verstoss gegen Treu und Glauben dar. Dass seine Verfahrensrechte verletzt worden seien, macht der Beschwerdeführer nicht geltend.
5.
5.1 Demnach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unbegründet und deshalb abzuweisen.
5.2 Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteient-

schädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell A.Rh. und dem Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden, 1. Abteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 19. September 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: