Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 188/2015, 2C 189/2015

Urteil vom 23. Oktober 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern
(Einkommen und Vermögen 2009),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen
vom 23. Januar 2015.

Sachverhalt:

A.
A._____ hat seinen Wohnsitz in U._____, Kanton St. Gallen. Er ist mit einem Arbeitspensum von 100 % unselbstständig erwerbstätig. Seit 1. Dezember 2007 bietet er gegen Entgelt die Reinigung von Trompeten und Flügelhörnern an. Für die Steuerperiode 2009 deklarierte er diese Tätigkeit als selbstständige Nebenerwerbstätigkeit, und machte einen daraus resultierenden Verlust von Fr. 7'304.– geltend. Die Veranlagungsbehörde liess diesen Verlust mangels selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit nicht zur Verrechnung mit dem übrigen Einkommen zu und setzte das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuer 2009 auf Fr. 56'600.– und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 57'400.– fest.

B.
Das kantonale Steueramt wies die von A._____ erhobene Einsprache ab. Die Verwaltungsrekurskommission wies seinen gegen diesen Einspracheentscheid gerichteten Rekurs (betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009) und seine Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer 2009) ebenfalls ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen vereinigte die Verfahren und wies die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und die direkte Bundessteuer 2009 mit Urteil vom 23. Januar 2015 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 25. Februar 2015 beantragt A._____, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 23. Januar 2015 sei kostenfällig aufzuheben, der für die Steuerperiode 2009 deklarierte Verlust aus unselbstständiger Nebenerwerbstätigkeit sei anzuerkennen und sein steuerbares Einkommen sei gemäss Selbstdeklaration zu veranlagen.
Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt hat auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Der Beschwerdeführer hat frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) in derselben Rechtsschrift zwei Beschwerden gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 23. Januar 2015 eingereicht. Die Beschwerden richten sich gegen einen nicht die Stundung oder den Erlass von Abgaben betreffenden, in einem vereinigten Verfahren ergangenen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz auf dem Gebiet der Kantons- und Gemeindesteuer und der direkten Bundessteuer (Art. 82 lit. a, Art. 83 lit. m e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Die Einreichung je einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer und betreffend die direkte Bundessteuer in derselben Rechtsschrift ist zulässig (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262; Urteil 2C 693/2014 / 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 1.1, E. 1.2).

1.2. Die beiden eingereichten Beschwerden betreffen die Qualifikation einer Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit und davon abziehbare Gewinnungskosten. Im Sinne der mit dem Erlass des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14; StHG) angestrebten vertikalen Harmonisierung des Steuerobjekts (Art. 129 Abs. 2 BV) hat der harmonisierte Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit im kantonalen Recht grundsätzlich denselben Inhalt, wie ihm gemäss Art. 16 und Art. 18 DBG zukommt; eine vom Bundesrecht abweichende Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (Urteil 2C 868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1, in: StR 65/2010 S. 205, unter Verweis auf BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.; zu den harmonisierungsspezifischen Auslegungselementen REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. 2002 [zit. Kommentar StHG], N. 35 ff., N. 41 zu Art. 2 StHG). Die Harmonisierung des Steuerobjekts (Reineinkommen) erstreckt sich auf die vom Gesamteinkommen abziehbaren Gewinnungskosten, welche definitionsgemäss einen rechnerisch absetzbaren Bestandteil des Bruttoeinkommens bilden (Art. 129 Abs. 2 BV; zur grundsätzlich abschliessenden Regelung von Art. 9 StHG BGE 128 II 66 E. 4b S. 71). Sowohl der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit wie die abzugsfähigen Gewinnungskosten sind demnach - von vorliegend nicht betroffenen Ausnahmen abgesehen, vgl. BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 - durch das Bundesrecht geregelt (Urteile 2C 186/2014 / 2C 187/2014 vom 4. September 2014 E. 4). Die eingereichten Beschwerden beruhen auf demselben Sachverhalt und betreffen dieselben Rechtsfragen, weshalb die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen sind (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis, vgl. auch Urteile 2C 693/2014 / 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 1.2).

1.3. Der Beschwerdeführer hat am Einspracheverfahren sowie an den kantonalen Rechtsmittelverfahren teilgenommen und ist mit seinen Anträgen unterlegen. Er ist zur Beschwerdeführung vor Bundesgericht legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG), auch die freie Über-

prüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 693/2014 / 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C 153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). In die Beweiswürdigung des Sachgerichts greift das Bundesgericht nur ein, wenn diese willkürlich ist (BGE 129 I 8 E. 2.1 S. 9; Urteil 4A 56/2013 vom 4. Juni 2013 E. 2). Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls in Betracht zu ziehen oder gar vorzuziehen wäre, sondern nur, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 138 IV 13 E. 5.1 S. 22; 134 II 124 E. 4.1 S. 133; 132 III 209 E. 2.1 S. 211). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das
Sachgericht offensichtlich unhaltbare Schlüsse zieht, erhebliche Beweise übersieht oder solche willkürlich ausser Acht lässt (vgl. BGE 129 I 8 E. 2.1 S. 9; 120 Ia 31 E. 4b S. 40). Inwiefern die vorinstanzliche Beweiswürdigung willkürlich sein soll, ist in der Beschwerde klar und detailliert aufzuzeigen (BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 130 I 258 E. 1.3 S. 262). Namentlich genügt es nicht, einzelne Beweise anzuführen, die anders als im angefochtenen Entscheid gewichtet werden sollen, und dem Bundesgericht in appellatorischer Kritik die eigene Auffassung zu unterbreiten, als ob diesem freie Sachverhaltsprüfung zukäme (vgl. BGE 116 Ia 85 E. 2b S. 88). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen ausserdem nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 BGG; BGE 139 III 120 E. 3.1.2 S. 123 mit Hinweisen; BGE 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.).

2.
Der Beschwerdeführer rügt, seine gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit als Reiniger von Musikinstrumenten sei in der Absicht erfolgt, Gewinn zu erzielen, und sei auch geeignet, einen Gewinn abzuwerfen. Sie erfülle den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit, weshalb auch die erlittenen Verluste steuerrechtlich abzugsfähig seien.

2.1. Gemäss dem Art. 16 Abs. 1 DBG zu Grunde liegenden Reinvermögenszugangsprinzip unterliegen sämtliche einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte aus selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit der Besteuerung (Art. 16 Abs. 1, Art. 18 DBG; nicht abschliessender Positivkatalog von Art. 17-23 DBG); vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG), die Erlöse aus Bezugsrechten, sofern sie zum Privatvermögen zählen (Art. 20 Abs. 2 DBG), und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Tatbestände (BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f.; 133 II 420 E. 3.1 S. 422; 125 II 113 E. 4a S. 119; Urteil 2C 1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.1, mit zahlreichen Hinweisen).

2.2. Der Qualifikation als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit kommt zentrale Bedeutung zu. Die Methode zur Ermittlung von Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (Art. 8 StHG; Art. 16 Abs. 1, Art. 18 DBG) unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von derjenigen für die übrigen Einkünfte (REICH, Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit unter besonderer Berücksichtigung des gewerbsmässigen Liegenschaften- und Wertschriftenhandels, in: Jusletter 14. Januar 2002 [zit. selbstständige Erwerbstätigkeit], N. 1 f.). Als selbstständig erwerbstätig gilt eine Person, die auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; Urteile 2C 1064/2014 vom 14. Juli 2015 E. 2.2.1; 2C 1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.2, mit zahlreichen Hinweisen; REICH, Steuerrecht [zit. Steuerrecht], 2. Aufl. 2012, S. 367; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 176). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt

werden. Ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den
gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen; die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. REICH, Steuerrecht, S. 368). Von der sog. Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbstständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist (Urteile 2C 1064/2014 vom 14. Juli 2015 E. 2.2.1; 2C 186/2014 vom 4. September 2014 E. 2; 2C 14/2013 vom 30. Mai 2013 E. 4 und 2C 206/2011 vom 12. April 2011 E. 4; REICH, Steuerrecht, S. 369 f.), was sich nach einem subjektiven und einem objektiven Kriterium beurteilt: Zum einen muss die Absicht, Gewinn zu erzielen, gegeben sein; zum anderen muss aber auch die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet sein (Urteile 2C 186/2014 / 2C 187/2014 vom 4. September 2014 E. 2 mit zahlreichen Hinweisen).

2.3.
In Konkretisierung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) stellt der Begriff der steuerbaren Einkunft (aus selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit) auf den Reinvermögenszugang ab. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen innerhalb einer Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.2 S. 366). In einem System, das auf dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung beruht, besteht keine vollständige Symmetrie zwischen den verschiedenen Einkunftskategorien und deren Gewinnungskosten; steuerlich absetzbar sind auch Aufwandüberschüsse einzelner Einkunftskategorien vom Total der positiven Einkunftselemente (BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289, E. 3 S. 291; REICH, Steuerrecht, S. 219). 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 wurden, 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 bzw. ein Hobby
getätigt wurden (BGE 133 II 287 E. 3 S. 291). 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 finanziellen Misserfolges von der Weiterführung des Betriebs hätte abbringen lassen (Urteil 2A.46/2005 vom 31. August 2005 E. 2.2.2, in: StE 2006 B 23.1 Nr. 59).

2.4.

2.4.1. Die Vorinstanz stellte sachverhaltsmässig fest, der Beschwerdeführer habe im ersten Geschäftsjahr 2009 zwecks Erzielung eines (um den Privatanteil eines Musikinstruments bereinigten) Umsatzes von Fr. 484.– Auslagen von insgesamt Fr. 8'100.– (kalkulatorische Kosten für Räume einer Privatwohnung, pauschale Auslagen für "Repräsentation", pauschale Fahrtkosten, Kosten für den Besuch einer Musikmesse in Frankfurt, Abschreibungen von Testinstrumenten und EDV-Anlagen sowie Mobiliar) getätigt. Die zur Entscheidfindung berücksichtigten Angaben für die Geschäftsjahre 2010 - 2013 würden keine ausreichend konkreten Hinweise dafür erkennen lassen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit aus Gründen der Gewinnerzielung betrieben hätte. Dieser Eindruck werde nicht dadurch gemildert, dass der Beschwerdeführer in den folgenden Geschäftsjahren seinen Umsatz (wenn auch in bescheidenem Mass) habe steigern können; dieses Ergebnis resultiere einzig daraus, dass der Beschwerdeführer die entsprechenden Zahlen über die Festlegung von Geschäftsanteilen an seinen Lebenshaltungskosten steuere. So würde im Geschäftsjahr 2009 einem Umsatz von Fr. 484.– ein pauschaler Fahrzeugaufwand von Fr. 1'000.– sowie in den Geschäftsjahren 2012 und 2013
Umsätzen von Fr. 1'826.– und von Fr. 2'807.– überhaupt kein Fahrzeugaufwand gegenüber stehen. Diese Deklarationen würden vielmehr den Eindruck verstärken, der Beschwerdeführer übe seine Geschäftstätigkeit nicht zur Gewinnerzielung, sondern mit dem Ziel aus, gewöhnliche Lebenshaltungskosten (wie einen Teil der Wohnkosten, einen jährlichen Ausflug an die Musikmesse Frankfurt, die Kosten der eigenen, als Testinstrumente bezeichneten Instrumente und von Büro- und EDV-Einrichtungen) als geschäftsmässig begründet steuerlich von seinen Einkünften in Abzug bringen zu können.
Die Vorinstanz schloss aus diesen Sachverhaltselementen auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers, verneinte eine selbstständige Erwerbstätigkeit, qualifizierte die geltend gemachten Aufwendungen als Lebenshaltungskosten und liess diese als solche steuerlich nicht zum Abzug zu.

2.4.2. Die tatsächlichen Feststellungen und die Schlussfolgerungen, welche die Vorinstanz in tatsächlicher Hinsicht gezogen hat, sind Tatfragen; Rechtsfrage ist hingegen, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt (Urteil 2C 1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 1.7, mit zahlreichen Hinweisen). Was der Beschwerdeführer gegen die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung und deren rechtliche Würdigung vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer legt in seiner Beschwerdeschrift nicht dar, inwiefern die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen und insbesondere deren Beweiswürdigung (vgl. oben, E. 2.3) willkürlich sein sollte oder die daraus gezogenen Schlüsse Bundesrecht oder harmonisiertes kantonales Recht verletzen würden (vgl. zu den Anforderungen an diese Rügen im bundesgerichtlichen Verfahren oben, E. 1.4, E. 1.5); ausführliche theoretische Abhandlungen dazu, wie die selbstständige Erwerbstätigkeit von der Liebhaberei nach herrschender Lehre und Rechtsprechung allgemein abgegrenzt wird, sind dazu nicht geeignet. Dasselbe gilt für die pauschalen Hinweise darauf, dass die erzielten Umsätze oder die getätigten Aufwände nach Auffassung des Beschwerdeführers auch anders gedeutet werden könnten; der Umstand, dass bei
einer durch den Beschwerdeführer vorgenommenen Würdigung seines Geschäftsergebnisses von einer prosperierenden Tätigkeit auszugehen wäre, lässt den angefochtenen Entscheid noch nicht als rechtsverletzend erscheinen. Ob die in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Sachverhaltselemente (wie der Versand von Infoschreiben an Musikvereine, der persönliche Kontakt mit Musikformationen, seine Präsenz an Musikfesten, der Transport von Instrumenten, das Gefühl der Kunden betreffend die Preise, die Marktbeobachtung und Abklärung von neuen Reinigungstechniken, Hilfsmitteln und Reinigungsmitteln als Zweck der Besuch der grössten Musikmesse in Frankfurt sowie allgemeine Ausführungen des Beschwerdeführers zu seiner Betriebspolitik etc.) bereits in das vorinstanzliche Verfahren eingebracht oder erstmals im bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren geltend gemacht wurden und damit unzulässig sind (Art. 99 Abs. 1 BGG; vgl. oben, E. 1.5), kann deswegen offen gelassen werden, weil auch unter deren Berücksichtigung der angefochtene Entscheid nicht zu beanstanden wäre. Der Schluss der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer, der zu 100 % einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, die weitere Tätigkeit als Trompetenreiniger nicht zur Erzielung
eines daraus resultierenden Gewinnes, sondern einzig zwecks steuerlicher Abzugsfähigkeit eines Teils seiner gewöhnlichen Lebenshaltungskosten als Gewinnungskosten ausübt, ist zutreffend, weshalb deren Umqualifizierung als steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

3.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 188/2015 und 2C 189/2015 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 1’200.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. Oktober 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall