Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 107/2017

Urteil vom 6. Dezember 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann, Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte
Kantonales Steueramt St. Gallen,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Beschwerdeführer,

gegen

1. A.C._____,
2. B.C._____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Jakob Rhyner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerjahr 2009, Einkommen und Vermögen,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 20. Dezember 2016 (B 2015/155).

Sachverhalt:

A.
A._____ und B.C._____ wohnen in U._____ (SG). A.C._____ ist als Kaminfegermeister selbständig erwerbstätig. Daneben betreibt er seit 2001 - zunächst als Kollektivgesellschaft zusammen mit seiner früheren Ehefrau, nach deren Ausscheiden im Jahr 2007 als Einzelunternehmen und seit 2013 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) zusammen mit seiner jetzigen Ehefrau - einen Greifvogelpark mit Kiosk und Restaurant in U._____ (SG). Aus dem Betrieb des Greifvogelparks resultierten folgende Verluste:
Geschäftsjahr Verlust
2001/2002 Fr. 66'727.--
2003 Fr. 100'286.--
2004 Fr. 236'700.--
2005 Fr. 993.--
2006 Fr. 71'187.--
2007 Fr. 121'735.--
2008 Fr. 61'015.--
Die Verluste in den Geschäftsjahren 2001 bis 2008 wurden von der Veranlagungsbehörde mit den übrigen steuerbaren Einkünften verrechnet, die die Steuerpflichtigen in der jeweiligen Steuerperiode erzielten.

B.

B.a. Anfang September 2010 reichten A._____ und B.C._____ die Steuererklärung für das Jahr 2009 ein. Darin machten sie einen Verlust von Fr. 140'879.-- aus dem Betrieb des Greifvogelparks geltend. Die Veranlagungsbehörde forderte sie am 5. und 27. Januar 2012 auf,

verschiedene Buchhaltungsunterlagen einzureichen. Am 17. Januar und 6. März 2012 erteilte der Treuhänder von A._____ und B.C._____ verschiedene Auskünfte.

B.b. Am 12. Juni 2012 wurden A._____ und B.C._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 veranlagt. Dabei liess die Veranlagungsbehörde den geltend gemachten Verlust nicht zur Verrechnung mit den übrigen Einkünften zu. Die gegen diese Veranlagung erhobenen Einsprachen wurden am 21. November 2014 mit der Begründung abgewiesen, beim Betrieb des Greifvogelparks handle es sich aufgrund der anhaltenden Verluste um eine Liebhaberei und nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit.

B.c. Gegen die Einspracheentscheide gelangten A._____ und B.C._____ an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, die ihr Rechtsmittel guthiess und die Angelegenheit zur weiteren Prüfung und neuer Entscheidung an das Steueramt des Kantons St. Gallen zurückwies. Dessen Beschwerde gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission wies das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 20. Dezember 2016 ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 30. Januar 2017 gelangt das Steueramt des Kantons St. Gallen an das Bundesgericht. Es beantragt die Aufhebung des Urteils vom 20. Dezember 2016 und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 21. November 2014. Die Beschwerdegegner und die Vorinstanz schliessen demgegenüber auf Abweisung der Beschwerde. Die ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladene Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet auf einen Antrag.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 138 III 471 E. 1 S. 475; 137 III 417 E. 1 S. 417).

1.1. Angefochten ist der kantonal letztinstanzliche Entscheid eines oberen Gerichts, der die Veranlagung von Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2009 betrifft. Dagegen ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Das Steueramt des Kantons St. Gallen ist zur Beschwerde berechtigt (Art. 73 Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG und Art. 158 Abs. 1 und Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [Steuergesetz, StG; sGS 811.1]).

1.2. Mit dem angefochtenen Entscheid hat das Verwaltungsgericht eine Beschwerde des kantonalen Steueramts gegen einen Entscheid der Verwaltungsrekurskommission abgewiesen, mit dem diese ihrerseits einen Rekurs der Beschwerdegegner gutgeheissen, den Einspracheentscheid vom 21. November 2014 aufgehoben und die Sache zur weiteren Feststellung des Sachverhalts und zu neuer Beurteilung und Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen hat. Die Vorinstanz hat den Rückweisungsentscheid der Verwaltungsrekurskommission bestätigt und durch ihren eigenen Entscheid ersetzt, bei dem es sich deshalb seinerseits um einen Rückweisungsentscheid handelt. Die Veranlagungsbehörde müsste damit im Ergebnis einen der Höhe nach noch nicht bestimmten Verlust aus dem Betrieb des Greifvogelparks zum Abzug zulassen. Gegen diesen Entscheid steht dem kantonalen Steueramt die Beschwerde an das Bundesgericht offen (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG; BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127 f.; Urteile 2C 492/2015 vom 19. April 2016 E. 2.1; 2C 370/2013 vom 19. Juli 2014 E. 1.4.1). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Mit der Beschwerde können namentlich Rechtsverletzungen nach Art. 95 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Immerhin prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist. Die Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht untersucht es in jedem Fall

nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; zum Ganzen BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Im Bereich der direkten Steuern prüft das Bundesgericht harmonisiertes kantonales Recht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, ist die Kognition des Bundesgerichts hingegen auf die in Art. 95 BGG genannten Bestimmungen beschränkt (vgl. BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; Urteil 2C 655/2016 vom 17. Juli 2017 E. 1.3).

2.2. Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG).

3.

3.1. Gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 31 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden abgezogen (Art. 10 Abs. 1 StHG und Art. 40 Abs. 1 StG). Die Begriffe der selbständigen Erwerbstätigkeit und der geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten sind bundesrechtlich in einer Weise geregelt, die einen Gestaltungsspielraum der Kantone ausschliesst (vgl. Urteile 2C 188 / 2C 189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 1.2 und E. 2.2; 2C 868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1 [betreffend Einkommenssteuer]; BGE 143 II 8 E. 9 S. 32 [betreffend Gewinnsteuer]).

3.2. Der Betrieb des Greifvogelparks durch den Beschwerdegegner 1 stellt nach den Erwägungen des Verwaltungsgerichts zumindest hinsichtlich der hier allein in Betracht fallenden Steuerperiode 2009 keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG bzw. Art. 31 Abs. 1 StG dar (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.3.3). Diese vom Beschwerdeführer geteilte Auffassung wird von den Beschwerdegegnern im bundesgerichtlichen Verfahren jedenfalls nicht rechtsgenüglich bestritten. Sie ist auch nicht mit offensichtlichen Mängeln behaftet, sodass in Bezug auf den Greifvogelpark für die Steuerperiode 2009 eine selbständige Erwerbstätigkeit zu verneinen ist (vgl. E. 2.1 hiervor; zur Abgrenzung von selbständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei vgl. Urteile 2C 188 / 2C 189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 2.3; 2C 186 / 2C 187/2014 vom 4. September 2014 E. 2; 2C 14 / 2C 15/2013 vom 30. Mai 2013 E. 4; 2C 206 / 2C 247/2011 vom 12. April 2011 E. 4). Der Streit dreht sich daher allein noch um die Frage, ob mit der Vorinstanz davon auszugehen ist, dass die langjährige Anerkennung der Verluste durch die Steuerbehörden eine für die Veranlagung der Steuerperiode 2009 nachwirkende Vertrauensgrundlage schuf, die die Veranlagungsbehörde verpflichtete, den Beschwerdegegnern die beabsichtigte neue Beurteilung des Sachverhalts anzukündigen und ihnen Gelegenheit zu bieten, den Betrieb aufzugeben, betriebswirtschaftlich so zu organisieren, dass die Erzielung steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte realistisch würde, oder ihn in eine der Steuerbefreiung zugängliche Rechtsform zu überführen.

3.2.1. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts, auf die das Verwaltungsgericht zutreffend verweist (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.4.1), kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120; Urteile 2C 427 / 2C 428/2014 vom 13. April 2015 E. 4.1; 2C 361 / 2C 364/2011 vom 8. November 2011 E. 3.3). Allein der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde den Betrieb des Greifvogelparks in der Steuerperiode 2009 abweichend von den vorherigen Perioden gewürdigt hat, indem es ihm die Qualität einer selbständigen Erwerbstätigkeit abgesprochen und ihn als Liebhaberei eingestuft hat, kann daher nicht dazu führen, dass der aus dieser Tätigkeit geltend gemachte Verlust in der Steuerperiode 2009 (nochmals) als geschäftsmässig begründet anerkannt werden kann.

3.2.2. Das Verwaltungsgericht erwog indessen, dass der Greifvogelpark bereits seit 2001 bestehe und die aus seinem Betrieb resultierenden Verluste von der Veranlagungsbehörde bisher immer akzeptiert worden seien. Die Beschwerdegegner hätten - auch im Vertrauen auf die bisherige steuerrechtliche Behandlung - erhebliche Investitionen vorgenommen und der Greifvogelpark besitze einen beträchtlichen Tierbestand (rund 60 einheimische und exotische Greifvogel- und Eulenarten). Ausserdem seien allenfalls auf feste Dauer abgeschlossene Pacht- und Baurechtsverträge von Bedeutung. Alle diese Umstände verunmöglichten es den Beschwerdegegnern, den Greifvogelpark kurzfristig zu liquidieren. Die Veranlagungsbehörde habe sie erstmals zu Beginn des Jahres 2012

aufgefordert, zusätzliche Buchhaltungsunterlagen einzureichen. Aus dieser Aufforderung sei nicht hervorgegangen, ob dies zur Überprüfung des geltend gemachten Verlusts geschehen sei. In den Jahren 2001 bis 2012 sei die Frage der Verrechenbarkeit der Verluste aus dem Betrieb des Greifvogelparks nie in Frage gestellt worden. Unter diesen Umständen müsse trotz der fehlenden Bindung der Veranlagungsbehörde an die früheren Veranlagungen für eine gewisse Zeit aus der langjährigen Anerkennung des
Betriebs des Greifvogelparks als selbständige Erwerbstätigkeit eine "für eine gewisse Zeit nachwirkende Vertrauensgrundlage" abgeleitet werden (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.4.2 f.).

3.3. Die Erwägungen der Vorinstanz sind insofern nachvollziehbar, als die periodenbezogene Betrachtungsweise von länger andauernden Sachverhalten die steuerliche Planungssicherheit beeinträchtigen kann (vgl. dazu MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 80 ff.; JOHANNA HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 620 ff.). Dies ist umso mehr der Fall in Situationen, in denen eine rechtliche (Neu-) Beurteilung erst eine gewisse Zeit nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode vorgenommen wird. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz führt dies vorliegend unter dem Blickwinkel des Anspruchs auf Behandlung nach Treu und Glauben (Art. 9 BV) jedoch nicht dazu, dass die Veranlagungsbehörde den Beschwerdegegnern eine Anpassungsfrist hätte einräumen müssen.

3.3.1. Fest steht zunächst, dass den Beschwerdegegnern keine konkreten Zusicherungen zur steuerrechtlichen Behandlung des Greifvogelparks in der Steuerperiode 2009 gemacht wurden. Damit fehlt es von vornherein an einer genügenden Vertrauensgrundlage, auf die sich die Beschwerdegegner im Rahmen des allgemeinen Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 BV) berufen könnten (vgl. auch zum Folgenden BGE 141 I 161 E. 3.1 S. 164 f.; 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.; 129 I 161 E. 4.1 S. 170; Urteil 2C 226/2016 vom 9. November 2016 E. 4.2). Hinzu kommt, dass der Betrieb des Greifvogelparks nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts in objektiver Hinsicht "offenkundig nicht geeignet" ist, für die Betreiber steuerbare Einkünfte zu generieren (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.3.2). Den Beschwerdegegnern, deren Geschäftsabschlüsse überdies von Treuhandfirmen erstellt wurden, musste sich aufgrund der jährlich wiederkehrenden, meist erheblichen Verluste zwangsläufig die Frage nach ihrer künftigen Qualifikation als selbständig Erwerbstätige stellen. Dass die Steuerbehörde im Rahmen periodenbezogener Veranlagungen jederzeit zu einer abweichenden Beurteilung ihrer Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Greifvogelpark gelangen konnte, war für sie daher
erkennbar, womit es an einer weiteren Voraussetzung für die Berufung auf den allgemeinen Vertrauensschutz im Sinne von Art. 9 BV mangelt.

3.3.2. Bei der steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit und Liebhaberei ist alsdann dem Umstand besonders Rechnung zu tragen, dass es zur Beurteilung der Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit regelmässig einer gewissen Beobachtungszeit bedarf. Namentlich in der Anfangsphase einer selbständigen Erwerbstätigkeit kann es dabei zu Verlusten kommen. Die Veranlagungspraxis ist deshalb zurückhaltend und verneint die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit nicht leichthin. Abgesehen von Aktivitäten, die von vornherein offensichtlich ungeeignet sind, einen Gewinn zu generieren, wird die Anerkennung als selbständige Erwerbstätigkeit in der Regel erst dann verweigert, wenn aufgrund der Beobachtung einer Tätigkeit über mehrere Geschäftsjahre hinweg deutlich wird, dass eine Gewinnerzielung nicht realistisch ist. Erst dann kann die Tätigkeit als Liebhaberei qualifiziert werden mit der Folge, dass die resultierenden Verluste der Privatsphäre zuzuweisen sind und steuerlich nicht mehr anerkannt werden können (vgl. Urteile 2C 186 / 2C 187/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3; 2C 14 / 2C 15/2013 vom 30. Mai 2013 E. 4 und E. 5; 2C 307/2010 vom 27. August 2010 E. 2.2; 2A.126/2007 vom 19. September 2007 E. 3.4; 2A.40/2003 vom 12.
September 2003 E. 2.3). Dies bedeutet zugleich, dass während einer bestimmten Phase in steuerlicher Hinsicht auf Zusehen hin Verlustanerkennungen erfolgen, die sich in der Rückschau nicht als gerechtfertigt erweisen. Der Umstand, dass die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit erst nach einer gewissen Beobachtungszeit zuverlässig beurteilt werden kann, führt vor diesem Hintergrund nicht zu einer Obliegenheit der Veranlagungsbehörden, die steuerpflichtige Person auf eine möglicherweise abweichende Qualifikation ihrer Tätigkeit in späteren Steuerperioden hinzuweisen oder ihr eine Anpassungsfrist zu gewähren.

3.3.3. Die Frage eines allenfalls treuwidrigen Verhaltens der Veranlagungsbehörde könnte sich höchstens dann stellen, wenn eine verlustbringende Aktivität über einen längeren Zeitraum als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt wird und die Steuerbehörde mit der Veranlagung für die Folgejahre alsdann in einer Weise unangemessen lange zuwartet, die die steuerpflichtige Person im

Glauben lässt, die Verluste würden weiterhin akzeptiert (vgl. allgemein zur Verwirkung eines Rechts wegen verzögerter Ausübung HEINZ HAUSHEER/REGINA E. AEBI-MÜLLER, in: Berner Kommentar, 2012, N. 280 ff. zu Art. 2 ZGB). Allein die zögerliche Vornahme einer Veranlagung reicht dafür jedenfalls nicht aus; es bedürfte zusätzlicher Umstände, die das Verhalten der Steuerbehörden als geradezu rechtsmissbräuchlich erscheinen liessen. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, braucht vorliegend indes nicht vertieft geprüft zu werden. Eine raschere Vornahme der Veranlagung für die Steuerperiode 2009 wäre hier zwar vorstellbar gewesen (Einreichung Steuererklärung: Anfang September 2010; Aufforderung zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen im Januar 2012; Veranlagung am 12. Juni 2012). Allein in diesem Umstand liegt jedoch offensichtlich kein Verstoss gegen Treu und
Glauben durch die Veranlagungbehörde.

4.
Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 20. Dezember 2016 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 21. November 2014 ist zu bestätigen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit zu überbinden (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz neu zu befinden (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 20. Dezember 2016 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde vom 21. November 2014 wird bestätigt.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.
Die Sache wird zur Neufestsetzung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zurückgewiesen.

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

Lausanne, 6. Dezember 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Fellmann