

**3-RV.2020.169**

P 8

**Urteil vom 20. Januar 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Mazzocco  
                 Richter Herzog  
                 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent      **A.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 9. September 2020**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 20. November 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 126'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 126'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurde der Verlust von CHF 12'009.00 aus dem "C." nicht zum Abzug zugelassen.

### **2.**

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2019 erhob A. mit Schreiben vom 22. November 2019 Einsprache. Er beantragte, dass die "selbständige Tätigkeit in S. 'C.' wirtschaftlich nicht als persönliche Betriebsstätte qualifiziert wird (Steuerumgehung)".

### **3.**

Mit Entscheid vom 9. September 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 9. September 2020 (Zustellung am 21. Oktober 2020) hat A. mit Rekurs vom 16. November 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

"den im Einspracheentscheid nicht als abzugsfähigen Verlust in Höhe von 12.009,00 CHF zum Abzug zuzulassen,

die Kosten des Rekursverfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **5.**

Das Regio-Steueramt T. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

### **6.**

A. hat eine Replik erstattet.

### **7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuererklärung 2019 von A. beigezogen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Rekurrent ist bei der D. AG angestellt und gleichzeitig Inhaber der nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung "C.". Für diesen selbständigen Nebenerwerb deklarierte er in der Steuererklärung 2018 einen Verlust von CHF 12'009.00. Das Geschäft wurde im Jahr 2019 aufgegeben.

#### **2.2.**

Das Fusspflegestudio wurde in den Räumlichkeiten der E. GmbH an der X-Strasse 102 in S. geführt. Mietbeginn war Juli 2018. Der Mietzins für die ersten drei Monate betrug je CHF 300.00, danach monatlich CHF 500.00. Dazu kamen gemäss Untermietvertrag Nebenkosten pauschal von "ca 50.- alle 3 Mt.".

#### **2.3.**

Die Preise der medizinischen Fusspflege betragen (gem. Flyer; Rekursbeilagen 4-6):

|                                                   |           |
|---------------------------------------------------|-----------|
| Fusspflege (Einführungsrabatt und Herbstangebot)  | CHF 60.00 |
| Mobile medizinische Fusspflege bis 30. April 2019 | CHF 65.00 |
| danach                                            | CHF 75.00 |
| Lackierung zusätzlich                             | CHF 10.00 |

#### **2.4.**

Der Rekurrent hat F. per 1. August 2018 in einem 60 %-Pensum (24 Arbeitsstunden pro Woche) als medizinische Fusspflegerin eingestellt. Der Bruttolohn betrug CHF 1'450.00 pro Monat.

### **3.**

Vorliegend ist umstritten, ob der Rekurrent mit dem "C." einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist und ob er die Verluste daraus zum Abzug bringen kann.

### **4.**

#### **4.1.**

Die Steuerkommission qualifizierte das "C." als Dauerverlustbetrieb und liess den deklarierten Verlust nicht zum Abzug zu. Es seien Zweifel im

Raum gestanden, ob beim gewählten Geschäftsmodell überhaupt eine Gewinnabsicht bestehe. Neben geringen Einnahmen seien im Aufwand relativ hohe Lohnaufwendungen an F. verbucht worden. Diese sei als Wochenaufhalterin in diesem Zeitraum an der identischen Adresse wie der Rekurrent angemeldet gewesen. Die Lohnbezüge von F. hätten gemäss Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung S. unterhalb der steuerbaren Grenze gelegen, weshalb keine Quellensteuer geschuldet gewesen sei. Aus der Steuererklärung 2019 sei ersichtlich, dass auch im Jahr 2019 ein Verlust von CHF 16'903.00 resultiert habe. Ausserdem habe der Rekurrent in seiner E-Mail vom 7. Juli 2020 mitgeteilt, dass das Geschäft nicht wie geplant gelaufen sei und daher noch im 2019 die "Reissleine" gezogen werden musste (Einspracheentscheid).

#### **4.2.**

Der Rekurrent macht geltend, er habe erhebliche Investitionen getätigt, die alleine durch die Verlustabschreibungen nicht kompensiert worden seien. Es seien Geschäftsräume für die Einrichtung eines medizinischen Fusspflegestudios angemietet worden. Bei der Auswahl des Mietobjekts sei auf Synergieeffekte zur Gewinnung eines Kundenstammes geachtet worden. So sei das Studio in Untermiete in einem bestehenden Friseursalon eingerichtet worden, um auf einen Kundenstamm Rückgriff nehmen zu können. Es seien diverse Pflegeheime angesprochen und Werbemassnahmen wie Visitenkarten und Flyer ergriffen worden. Schliesslich seien auch Einnahmen erzielt worden. Der Personalaufwand habe prozentual weit unter dem Grundeinkommen gelegen. Dass sich der Geschäftsbetrieb nicht so entwickelt habe, wie bei Aufnahme angenommen, sei nicht vom Rekurrenten verschuldet worden und dürfe keine Rückschlüsse darauf zulassen, dass von Anfang an keine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe.

### **5.**

#### **5.1.**

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von den steuerbaren Einkünften werden unter anderem die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen als geschäftsmässig begründete Kosten zum Abzug gebracht (§ 34 in Verbindung mit § 36 Abs. 1 und 2 lit. c StG).

#### **5.2.**

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen).

### **5.3.**

Eines der massgeblichen Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit – und damit auch zur Abgrenzung gegenüber der Liebhaberei – stellt das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit dar. Ob eine Tätigkeit im Sinne einer Liebhaberei oder im Sinne einer Erwerbstätigkeit vorliegt, hängt somit auch davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird. Das Unterscheidungskriterium bildet der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit und somit ein im Innern der steuerpflichtigen Person liegender und der Natur der Sache nach nur schwer feststellbarer Sachverhalt. Eine zusätzliche Erschwerung liegt darin, dass Grenzfälle häufig sind, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden. Auf das massgebliche Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache kann dabei nur anhand der äusseren Umstände geschlossen werden (vgl. RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153]).

### **5.4.**

Bei einer andauernden Verlustsituation ist daher zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlusterzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung fehlt es allerdings in objektiv erkennbarer Weise an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person realistischerweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können. Auf Liebhaberei ist namentlich dann zu schliessen, wenn nach einem gewissen Andauern einer Verlustsituation angenommen werden muss, eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, hätte sich wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lassen. Diejenige Person, welche eine bestimmte Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit ihres Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (StR 2008 S. 36; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153]).

## **6.**

### **6.1.**

Der Betrieb eines medizinischen Fusspflegestudios ist grundsätzlich zur Erzielung von Gewinnen geeignet. Auch spricht die Preisgestaltung des "C." (vgl. Erw. 2.3) nicht gegen die Gewinnstrebigkeit.

## **6.2.**

### **6.2.1.**

Aus den Buchhaltungsunterlagen der Jahre 2018 und 2019 sind die folgenden Ergebnisse abzulesen:

|      |         |               |
|------|---------|---------------|
| 2018 | Verlust | CHF 12'008.93 |
| 2019 | Verlust | CHF 16'903.00 |

Die Verluste in den ersten beiden Geschäftsjahren allein sprechen nicht gegen die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit. Gemäss der Praxis kann vorliegend zudem nicht einzig aufgrund der eingetretenen Verluste in den beiden ersten Betriebsjahren von einem Dauerverlustbetrieb gesprochen werden. Da der Rekurrent erst ab August 2018 mit dem Betrieb des "C." begann, ist dem Umstand des Geschäftsaufbaus des Betriebes Rechnung zu tragen.

### **6.2.2.**

Entgegen den Ausführungen der Steuerkommission Q. ist nicht auf Liebhaberei zu schliessen, wenn eine Tätigkeit wegen Verlusten nach kurzer Zeit wieder aufgegeben wird. Im Gegenteil ist dann auf Liebhaberei zu schliessen, wenn eine Tätigkeit trotz Andauern einer Verlustsituation nicht aufgegeben wird. Es ist gerade davon auszugehen, dass sich eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens geht, sich wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lässt.

Indem der Rekurrent aufgrund der Verluste nach einem Jahr beschloss, die verlustbringende Tätigkeit wieder aufzugeben, hat er gezeigt, dass er einen Gewinn erzielen wollte. Andernfalls, wenn es sich um Liebhaberei gehandelt hätte, hätte der Rekurrent das Geschäft trotz der Verluste weitergeführt. Das Spezialverwaltungsgericht hat einen Kunst- und Antiquitätenhandel nicht als Liebhaberei qualifiziert, welcher aufgrund der Verluste nach drei Jahren wieder aufgegeben wurde (RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153]). Dies muss umso mehr gelten, wenn der Betrieb nach einem Jahr bereits wieder aufgegeben wird.

## **6.3.**

Der Einwand der Vorinstanz, dass F. in diesem Zeitraum als Wochenaufenthalterin am Y-Weg 2 in Q. gemeldet gewesen ist, ändert an dieser Einschätzung nichts.

## **7.**

Zusammenfassend ist die Tätigkeit des Rekurrenten im Rahmen des "C." nicht als Liebhaberei, sondern als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

Die Angelegenheit ist daher zur erstinstanzlichen Prüfung der Höhe des im Jahr 2018 deklarierten Verlustes von CHF 12'009.00 an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen. Dabei wird auch die Frage zu beantworten sein, ob der ausserkantonale Verlust nur satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

**8.**

Die Erwägungen zur Qualifikation der Tätigkeit des Rekurrenten als selbständige Erwerbstätigkeit haben Dispositivcharakter. Bei einem allfälligen erneuten Rekurs nach dem neuen Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. kann das Spezialverwaltungsgericht darauf nicht mehr zurückkommen. Entsprechend ist bereits gegen den vorliegenden Entscheid Beschwerde an das Verwaltungsgericht zu erheben, falls eine Partei diese Erwägungen mit Dispositivcharakter anfechten will.

**9.**

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 (Jahressteuer) gegenüber dem Einspracheentscheid vom 9. September 2020 ergeben sollte, muss dem Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 28. März 2000 [BE.98.00295]).

**10.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Damit erübrigt sich der Antrag des Rekurrenten, die Rekursgebühr aufzuheben.

Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Einspracheentscheid vom 9. September 2020 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

**2.**

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Regio-Steueramt T.

---

### Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 20. Januar 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann