

3-RV.2023.10

P 52

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 6. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Dezember 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 35'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem der Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von CHF 19'875.00 nicht berücksichtigt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 Einsprache. Er beantragte sinngemäss, der Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von CHF 19'875.00 sei zu berücksichtigen.

3.

Mit Entscheid vom 6. Dezember 2022 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2022 (Zustellung am 12. Dezember 2022) hat A._____ mit Einsprache (recte: Rekurs) vom 21. Dezember 2022 (Postaufgabe am 22. Dezember 2022) an das Gemeindesteueramt R._____ weitergezogen, welches diesen an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergeleitet hat. Er stellt sinngemäss folgendes Begehren

der Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von CHF 19'875.00 sei zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Mit Telefonat vom 11. Januar 2023 ersuchte A._____ um unentgeltliche Rechtspflege.

6.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2023 wies das Spezialverwaltungsgericht das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ab.

7.

Das Gemeindesteueramt R._____ und das Kantonale Steueramt (nachfolgend KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. _____ hat eine Replik erstattet.

9.

Aufforderungsgemäss hat A. _____ weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent war vom Januar 2019 bis September 2019 bei der D._____ AG mit einem Pensum von 50 % und vom Oktober 2019 bis Dezember 2019 bei der B._____ AG unselbständig erwerbend angestellt. Daneben betrieb er als Servicetechniker die Einzelfirma C._____ in Q._____.

2.2.

Im Rekursverfahren ist umstritten, ob der aus der Einzelunternehmung "C._____" resultierende Verlust zum Abzug zugelassen werden kann. Dies ist nachfolgend – nach einer Darstellung der Parteivorbringen (Erw. 3.) – zu prüfen (Erw. 4. und 5.).

3.

3.1.

In der Abweichungsbegründung hielt die Steuerkommission R._____ zur selbständigen Tätigkeit des Rekurrenten fest, gemäss Jahresrechnung sei im Jahr 2019 kein Umsatz erzielt worden, weshalb 2019 steuerlich keine selbständige Erwerbstätigkeit vorgelegen habe.

3.2.

In der Einsprache machte der Rekurrent geltend, dass er gemäss Bescheinigung der SVA Zürich schon seit mehreren Jahren selbständig tätig sei und auch entsprechend Beiträge an die SVA für Selbständigerwerbende entrichte. Die Tatsache, dass in einem Jahr keine Einkünfte erzielt worden seien, bedeute nicht, dass er deshalb nicht mehr selbständig tätig sei. Folglich sei der Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen und die Steuerveranlagung 2019 entsprechend zu berichtigen.

3.3.

Im Einspracheentscheid beharrte die Steuerkommission R._____ darauf, dass der Verlust von CHF 19'875.00 nicht in Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit entstanden sei. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung fehle es 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 könnten.

Ohne erzielten Umsatz sei ausserdem fraglich, ob es sich bei den verbuchten Kosten um geschäftsmässig begründeten Aufwand oder private Lebenshaltungskosten handle. In den Jahren 2019 und 2020 seien keinerlei Umsätze erzielt worden. Erstmals im Jahr 2021 seien Umsätze in der Höhe von CHF 5'312.80 ausgewiesen worden. Die verbuchten Fixkosten (Mietaufwand Laden CHF 7'800.00) überstiegen jedoch den erzielten Umsatz deutlich. Es werde davon ausgegangen, dass auf die Dauer keine Überschüsse erzielt werden könnten und ebenso die Gewinnstrebigkeit nicht gegeben sei.

3.4.

Im Rekurs äussert der Rekurrent sein Unverständnis darüber, dass der Verlust von der Steuerkommission R. _____ nicht zum Abzug zugelassen werde. Eine Einzelfirma habe das Recht, die Verluste in der Buchhaltung von den Einnahmen abzuziehen. Dies werde in seiner Buchhaltung auch entsprechend ausgewiesen. Somit sei die Steuererklärung korrekt ausgefüllt worden und müsse akzeptiert werden. Das Steueramt könne die Einzelfirma nicht einfach ausschliessen.

3.5.

In der Vernehmlassung hält das Gemeindesteueramt R. _____ daran fest, dass in den Jahren 2019 bis 2021 nur Verluste und kein bis kaum Umsatz erzielt worden seien, was den beigelegten Steuererklärungen entnommen werden könne.

3.6.

Der Rekurrent führt in der Replik aus, dass er im Jahr 2019 von Januar bis September Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erzielt habe. Aus diesem Grund habe er sich nur im Rahmen des Möglichen um seine selbständige Erwerbstätigkeit kümmern können. Dadurch sei der Verlust von über CHF 19'000.00 entstanden. Im Jahr 2020 habe er nur Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in den Monaten Januar bis April erzielt, weshalb er sich mehr um seine selbständige Tätigkeit kümmern könne. Folglich habe er seinen Verlust um fast CHF 4'000.00 reduzieren können und dies trotz Lockdown infolge Corona. Im Jahr 2021 sei er von August bis Oktober angestellt gewesen. Zudem habe noch immer zeitweise Lockdown geherrscht. Trotzdem habe er seinen Verlust wiederum um CHF 4'000.00 senken können. Folglich sei es doch so, dass weniger Verlust auch einen Gewinn und somit eine Gewinnerzielungsabsicht darstelle. Also sei aus seiner Sicht die selbständige Tätigkeit keine Liebhaberei, sondern ein Gewerbe mit Gewinnerzielungsabsicht. Der Verlust sei in der Steuererklärung 2019 zu akzeptieren.

4.

4.1.

Alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit sind steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG).

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).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird zusammen mit dem übrigen Einkommen der Reineinkommenssteuer unterworfen. Geschäftsverluste können deshalb innerhalb der Bemessungsperiode vom rohen Einkommen aus den anderen Einkommensquellen abgezogen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 38 StG N 3).

4.2.

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.

Eine selbständige Erwerbstätigkeit 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 Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9, mit Hinweisen).

4.3.

Die Absicht der Gewinnerzielung besteht aus dem ernsthaften Streben nach Erzielung eines Einkommens (subjektives Element der Gewinnstrebigkeit) und dem objektiven Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann (objektives Element: objektive Eignung der Tätigkeit, Gewinne zu erzielen). Entscheidend sind die Eignung der eingesetzten Mittel zur nachhaltigen Gewinnerzielung und die tatsächliche Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Fehlt die Gewinnstrebigkeit, liegt keine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern Liebhaberei vor. Massgebend sind auch bei dieser Abgrenzungsfrage die gesamten Umstände des konkreten Falls (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015], Erw. 7.1., mit weiteren Hinweisen).

Die zeitliche Verfügbarkeit eines Steuerpflichtigen kann unter Umständen ebenfalls ein Element sein, das die Gewinnstrebigkeit verunmöglicht. So kam das (damalige) Steuerrekursgericht im Entscheid vom 23. August 2012 (3-RV.2011.171) zum Schluss, es liege keine Gewinnstrebigkeit vor, wenn eine Steuerpflichtige im Bereich Personentransport und "Überraschungsservice" selbständig tätig sei, während sie gleichzeitig im Umfang von 80 - 90 % unselbständig erwerbstätig sei, weshalb ihr für die selbständige Tätigkeit und diesbezügliches Marketing nur wenig Zeit zur Verfügung stehe. Allerdings ist der vorsichtige Kaufmann in der Aufbau- oder Investitionsphase einer neuen Tätigkeit zu Recht bestrebt, eine sein Grundeinkommen sichernde andere Tätigkeit weiterzuführen, so lange dies erforderlich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen).

Bei einer andauernden Verlustsituation ist 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. Es ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Aufbau einer selbständigen Erwerbstätigkeit lange dauern kann und der Erfolg ungewiss ist. Allerdings fehlt es 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. Grundsätzlich darf von einer Investitionszeit von fünf bis zehn Jahren ausgegangen werden. 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 (RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153], Erw. 3.3.; RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.3], Erw. 3.3., je mit zahlreichen Hinweisen)

Das Bundesgericht führte diesbezüglich aus, der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lasse sich nicht generell festlegen. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen 10-Jahres-Frist handle es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall seien die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse entscheidend (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2020 [StE 10/2020 B.23.1 Nr. 90], Erw. 2.2.3.). Das Bundesgericht hielt im selben Urteil aber auch fest, dass eine selbständige Tätigkeit, die auf Dauer zu keinen Gewinnen führe (so genannter "Dauerverlustbetrieb") durchaus auf fehlende Gewinnstrebigkeit hinweisen könne. Erforderlich sei eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall.

5.

5.1.

Aus den Buchhaltungsunterlagen des "C._____" der Jahre 2010 bis 2021 sind die folgenden Ergebnisse abzulesen:

2010	Gewinn	CHF	3'674.33
2011	Gewinn	CHF	3'962.35
2012	Verlust	CHF	2'965.72
2013	Verlust	CHF	3'671.95
2014	Verlust	CHF	1'855.86
2015	Verlust	CHF	3'699.43
2016	Gewinn	CHF	4'887.85
2017	keine selbständige Tätigkeit		
2018	Verlust	CHF	20'599.81
2019	Verlust	CHF	19'875.42
2020	Verlust	CHF	15'542.02
2021	Verlust	CHF	10'327.58

5.2.

Auch wenn sich die Vorinstanz nur mit den Buchhaltungen der Jahre 2019, 2020 und 2021 auseinandergesetzt hat (Einspracheentscheid), zeugen die während Jahren eingetretenen Verluste aus dem Betrieb des C._____ davon, dass sich die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung nicht eignet. Seit 2012 ist es dem Rekurrenten mit Ausnahme des Jahres 2016 nicht mehr gelungen, durch seine Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen. Der Gewinn im Jahr 2016 resultiert insbesondere aus dem Umstand, dass im Gegensatz zu den anderen Geschäftsjahren kein Mietaufwand verbucht wurde. Zudem geht aus den eingereichten Buchhaltungsunterlagen der Jahre 2018, 2019 und 2020 hervor, dass in diesen Jahren mit der selbständigen Tätigkeit kein Erlös erzielt wurde. Offenbar ist ein gewinnbringender Betrieb – neben einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in einem Teilpensum – objektiv gesehen nicht möglich. Dies zeigt auch der Umstand, dass der Rekurrent gemäss eigenen Angaben im Jahr 2017 seine Tätigkeit eingestellt hat und bei der damaligen Wohngemeinde Q._____ einen Antrag auf Nothilfe gestellt und gemäss Steuererklärung 2017 auch erhalten hat. Zudem musste der Rekurrent gemäss eigenen Angaben sowohl im Jahr 2018 wie auch im Jahr 2020 Privatinsolvenz anmelden, woraus Verlustscheine in Höhe von CHF 54'950.70 (2018) respektive CHF 48'396.70 (2020) resultierten. Das weist auch darauf hin, dass aufgrund des dauernden Verlustes der selbständigen Tätigkeit, die finanziellen Reserven des Rekurrenten aufgebraucht waren, da er nach eigenen Angaben mit dem Lohn der unselbständigen Erwerbstätigkeit die finanziellen Engpässe der selbständigen Erwerbstätigkeit zu decken versuchte.

5.3.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission R. _____ den Betrieb des Rekurrenten zu Recht als Dauerverlustbetrieb qualifiziert und den geltend gemachten Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht zum Abzug zugelassen.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 620.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, Obere Vorstadt 37, 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. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner