

FR_GERICHTE 604 2021 86 vom 14. Oktober 2021

FR Kantonsgericht, 2021-10-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_86

FR: FR_GERICHTE 604 2021 86 du 14 octobre 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2021 86 del 14 ottobre 2021

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 22. Juni 2021 gegen den Einspracheentscheid vom 25. Mai 2021 ist frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Direkte Bundessteuer (604 2021 86)

E. 2

Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Beschwerdeführerin im Steuerjahr 2019 betriebene Reit- schule steuerlich als selbständige Nebenerwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

E. 2.1

Die selbständige Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person (Art. 18 Abs. 1 DBG) besteht in einem Vorgehen, mit dem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktions- faktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisa- tion, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b [DBG]; 138 II 251 E. 2.4.2 [MWSTG; SR 641.20]; 134 V 250 E. 3.1 [AHVG; SR 831.10]). Die erforderliche Gewinnstre- bigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusam- men (BGE 143 V 177 E. 4.2.2; 138 II 251 E. 4.3.3). Der Tatbestand der selbständigen Erwerbstätigkeit

erfordert die skizzierte Gewinnstrebigkeit, er verlangt aber nicht, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt (NOËL, in Commentaire Romand LIFD, 2. Auflage 2017, Art. 18 N. 5; LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Auflage 2019, N. 14 zu Art. 18 DBG). Auch wenn die betriebliche Leistungserstellung nur geringfügige oder gar keine Gewinne hervorruft, weil das Vorhaben misslingt («erfolgloser Unternehmer») oder das Geschäftsmodell einer längeren Anlaufzeit bedarf («Start-up-Unternehmen»), ist der Tatbestand von Art. 18

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Abs. 1 DBG dem Grundsatz nach erfüllt (BGE 143 V 177 E. 3.3.2). Namentlich in der Anfangsphase einer selbständigen Erwerbstätigkeit kann es 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 (Urteil BGer 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.2 mit Verweis auf Urteile BGer 2C_249/2019 vom 6. Mai 2019 E. 5 und 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.3.2). Führt eine selbständige Erwerbstätigkeit auf Dauer zu keinen Gewinnen (sog. «Dauerverlustbetrieb»; Urteil BGer 2C_548/2018 vom 3. August 2018 E. 2.3.2), kann dies zwar auf die fehlende Gewinnstrebigkeit hinweisen (BGE 115 V 161 E. 9c; Urteil BGer 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 2.2). Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich aber nicht generell festlegen. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen 10-Jahres-Frist handelt es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall sind die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse (wie beispielsweise die Gegebenheiten am Markt) entscheidend (BGE 143 V 177 E. 4.2.4). Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aber um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und die rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Der Schluss der Veranlagungsbehörde auf Liebhaberei, Mäzenatentum oder Betätigung eines Hobbys erfordert eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall (Urteil BGer 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.3). Nur wenn die behördliche Prüfung anhand der dargelegten Kriterien aufzeigt, dass das Verhalten überwiegend von «rein persönlichen Neigungen» oder ausserbetrieblichen Motiven beherrscht wird (vgl. Urteil BGer 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 2.2 mit Hinweisen), fehlt die selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG. Diesfalls handelt es sich beim angeblich geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 27 Abs. 1 DBG) in Wahrheit um privaten Aufwand. Solcher ist nicht abzugsfähig (Urteil BGer 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.5).

E. 2.2

Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen Erwerbstätigkeit können nicht abschliessend umschrieben werden. Die Prüfung ist deshalb im konkreten Einzelfall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Aspekte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Urteil BGer 2C_683 und 684/2016 vom 18. August 2016 E. 3.2.1 mit Verweis auf Urteil BGer 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.4).

E. 2.3

Die Steuerbehörden sind bei der Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder aufgenommen wurde, nicht an die Beurteilung der Vorsorgeeinrichtung gebunden; denn diese ist nicht mit Verfügungsbefugnis ausgestattet (vgl. Urteile BGer 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; 2C_248 und 249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3; 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3).

E. 3.1

Vorliegend ist umstritten, ob das Merkmal der Gewinnerzielung zu bejahen ist. Das objektive Moment der Gewinnstrebigkeit (die generelle Gewinnerzielungsabsicht des Vorgehens) wird von der Vorinstanz zu Recht nicht in Abrede gestellt. Sie stellt sich aber auf den Standpunkt, dass das subjektive Moment der Gewinnstrebigkeit (die individuelle Gewinnerzielungsabsicht) nicht gegeben

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 sei, weil die selbständige Nebenerwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin seit dem Jahr 2013 – mit Ausnahme des Jahres 2016 – einen jährlichen Verlust einbringe.

E. 3.2

Mit dieser Argumentation verkennt die Vorinstanz, dass die Gewinnstrebigkeit nicht verlangt, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt. Auch wenn sich der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, nicht generell festlegen lässt, liegt im konkreten Fall noch keine langjährige und schon gar keine die Schwelle von 10 Jahren überschreitende anhaltende Verlussterzielung vor. Dies nicht zuletzt deshalb, weil die Beschwerdeführerin schon in den Jahren 2005 bis 2013 einen Reitbetrieb in B. _____ erfolgreich geführt hat. Dass sie sich aus diesem Betrieb zurückgezogen hat und nun seit dem Jahr 2013 in C. _____ einen neuen Reitbetrieb mit demselben Konzept aufbaut, ist nicht auf geschäftliche, sondern auf private Gründe zurückzuführen. Es liegt auf der Hand, dass die neue Reitschule nicht von Beginn weg profitabel betrieben werden kann, zumal für den Aufbau des Reitbetriebs grosse Investitionen nötig waren. So musste die Beschwerdeführerin die Weiden einzäunen (2013), einen Reitplatz (2015) und einen wetterfesten Auslauf (2016) erstellen sowie einen Anhänger für Pferdemist (2013), Stallmatten (2014 und 2019), einen Reitplatzplaner (2017), ein neues Zugfahrzeug (2019) sowie Fressstände und Boxenwände (2020) anschaffen. Die Investitionen beliefen sich bis und mit dem Jahr 2019 auf über CHF 170'000.-, wobei die Amortisationen auf 5 bis 20 Jahre ausgelegt sind und deshalb langfristig zu Buche schlagen. Kommt hinzu, dass die Beschwerdeführerin nebenbei zu 70 Prozent arbeitet, weshalb sie für den Aufbau und den Betrieb der Reitschule nicht gleich viel Zeit investieren kann wie wenn sie sich ganz dem Reitbetrieb widmen könnte, was wiederum zur Folge hat, dass es länger dauert, bis die Reitschule profitabel betrieben werden kann. Nichts desto trotz kann aber festgestellt werden, dass inzwischen die grossen Arbeiten und Investitionen getätigt wurden, weshalb die Beschwerdeführerin mit dem Reitbetrieb in absehbarer Zeit, spätestens aber dann, wenn ihre Tochter mit der Ausbildung fertig ist und voll in den Betrieb einsteigen kann, jährliche Gewinne erzielen können. Denn ab diesem Zeitpunkt kann das Angebot, für das eine grosse Nachfrage zu bestehen scheint, ausgeweitet werden. Des Weiteren gilt es im konkreten Fall zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin auf ihrem Hof Reitstunden, begleitete Ausritte, Reitausbildungen und kombinierte Reit- und Sprachlager anbietet. Dafür stellt sie ihre Infrastruktur, Zeit und Fachkenntnisse zur Verfügung. Dies tut sie

selbstredend nicht etwa deshalb, um ihrem «Hobby» nachzugehen, vielmehr bietet sie Dienstleistungen an, die anderen Personen zu Gute kommen. Dass sie für ihre Dienstleistungen nur sehr moderate Preise verlangt, darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass sie den Reitbetrieb letztendlich (auch) zu Erwerbszwecken führt. Immerhin nahm sie im Steuerjahr 2019 für die Reitbeteiligungen, Reitlager und Kurse insgesamt knapp CHF 25'000.- ein. Dank des doch guten Einkommens aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit kann sie die jährlichen Verluste des Reitbetriebs ohne weiteres decken. Trotz der bisher erlittenen Verluste war der Reitbetrieb in all den Jahren stets liquid. Damit ist neben der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens auch die individuelle Gewinnerzielungsabsicht der Beschwerdeführerin ohne Weiteres zu bejahen.

E. 3.3

Für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin sprechen – nebst der erforderlichen Gewinnstrebigkeit – auch die übrigen Elemente: Die Beschwerdeführerin arbeitet seit mehreren Jahren nebenberuflich in der Pferdezucht und der Ausbildung von jungen Pferden. Auch leitet sie schon seit mehreren Jahren eine Reitschule. So führte sie – zusammen mit ihrem Ex-Mann – in den Jahren 2005 bis 2013 (erfolgreich) einen Reitbetrieb in B._____. Seit der Trennung im Jahr 2013 baut sie (mit demselben, bereits erprobten Konzept) einen neuen Reitbetrieb in C._____ auf, womit sie auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 und Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd und nebenberuflich am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Dass der neue Reitbetrieb in C._____ noch nicht profitabel betrieben wird, ist nicht bestritten. Alleine daraus lässt sich aber noch nicht ableiten, dass sich die Beschwerdeführerin in ihrer Geschäftstätigkeit überwiegend von «rein persönlichen Neigungen» oder ausserbetrieblichen Motiven leiten lässt und es sich beim Reitbetrieb um eine reine Liebhaberei handelt. Darauf bestehen angesichts der konkreten Umstände keinerlei Hinweise.

E. 3.4

Damit ist festzustellen, dass – abgesehen vom investierten Kapital, das hauptsächlich aus der unselbständigen Haupterwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin stammt – alle Elemente (eigenes Risiko, Einsatz von Arbeit, Kapital und Boden, frei gewählte Arbeitsorganisation, dauernde nebenberufliche Tätigkeit) für das Vorliegen einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin sprechen. Dies gilt namentlich auch für die erforderliche Gewinnstrebigkeit. Der in der Steuerperiode 2019 aus der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin erwirtschaftete Verlust von CHF 16'846.- ist damit zum Abzug zuzulassen. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Kantonssteuer (604 2021 87)

E. 4

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht. Die entsprechenden, praktisch gleichlautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 7 Abs. 1 StHG sowie Art. 19 Abs. 1 DSStG enthalten. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen, der ange-

fochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Gerichts- und Parteikosten

E. 5.1

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG; Art. 131 und Art. 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 800.- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

E. 5.2

Da sich die Beschwerdeführerin nicht anwaltlich vertreten liess, besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]; Art. 182 DStG i.V.m. Art. 137 Abs. 1 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2021 86) 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 25. Mai 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an diese zurückgewiesen. Kantonssteuer (604 2021 87) 2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom 25. Mai 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an diese zurückgewiesen. Gerichts- und Parteikosten 3. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- wird A._____ zurückerstattet. 4. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 14. Oktober 2021/dki Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.