Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Dezember 2021 i.S. Ehegatten A. und B. (2C_360/2021)

Selbstständige Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG; § 19 Abs. 1 StG): Abgrenzung zur Liebhaberei
Unterhalt/Verwaltung von Liegenschaften (Art. 32 Abs. 2 DBG; § 32 StG): Anwalts- und Gerichtskosten

Die selbstständige Erwerbstätigkeit setzt eine gewinnstrebige Teilnahme am Wirtschaftsverkehr voraus. Die Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen. Der Zeitraum, innert welchem nach Aufnahme der Tätigkeit zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, lässt sich nicht generell festlegen. Die Abgrenzung der (steuerbaren) selbstständigen Erwerbstätigkeit von der (steuerlich irrelevanten) Liebhaberei erfordert eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall. In casu wird die Gewinnstrebigkeit verneint, weil der äusserst bescheidene Umsatz in keinem betriebswirtschaftlichen Verhältnis zu den anhaltend hohen Ausgaben und Investitionen des Betriebs steht. Der geltend gemachte Verlust kann somit nicht von den übrigen steuerbaren Einkünften abgezogen werden.

Von den auf Liegenschaften im Privatvermögen erwirtschafteten Erträgen können u.a. die Unterhaltskosten und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Dazu zählen auch Anwalts- und Gerichtskosten, soweit die Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. der

Nutzung dienen. Voraussetzung ist indes, dass die entsprechenden Gerichtsverfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheinen. Als aussichtslos sind Begehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. In casu werden die von A. und B. angestrengten Verfahren als aussichtslos bewertet.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Eheleute A. und B. betreiben auf verschiedenen Grundstücken Gemüse- und Obstanbau, eine Kleintierhaltung sowie eine Bienenzucht (Betrieb C.). Für diesen Betrieb deklarierten die Eheleute in der Steuererklärung 2016 einen Betriebsverlust von CHF 25 835.--. Ferner machten sie als Liegenschaftsunterhalt Kosten für drei verschiedene Verfahren vor dem Gemeinderat, dem Regierungsrat und dem Verwaltungsgericht geltend.

Die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer liess den Betriebsverlust nicht zum Abzug zu und gewährte für den Liegenschaftsunterhalt lediglich den Pauschalabzug. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Das Bundesgericht bestätigt die Vorinstanzen.

Erwägungen

1. ...

2.

Umstritten ist zunächst die Frage, ob die Steuerpflichtigen in der Steuerperiode 2016 mit dem Betrieb C. einen selbständigen Nebenerwerb ausübten und den daraus resultierenden Verlust von CHF 25 835.60 geltend machen können.

2.1

2.1.1 Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Dazu gehören nach Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG namentlich die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen. Der Abzug setzt voraus, dass die Verluste im Zusammenhang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen angefallen sind. Verluste im Privatvermögen sind demgegenüber steuerlich nicht abzugsfähig (Urteile 2C_758/2020 vom 29. Juli 2021 E. 4.1; 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 2.1).

2.1.2 Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt dann vor, wenn die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr

teilnimmt (Art. 18 Abs. 1 DBG; BGE 125 II 113 E. 5b [DBG]; 138 II 251 E. 2.4.2 [MWSTG]; 143 V 177 E. 3.3 [AHVG]). Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen (BGE 143 V 177 E. 4.2.2; 138 II 251 E. 4.3.3; Urteil 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.1).

2.1.3 Führt eine selbständige Erwerbstätigkeit auf Dauer zu keinen Gewinnen (sog. „Dauerverlustbetrieb"; Urteil 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; Urteile 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 2.2; 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.3). 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 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).

2.1.4 Die Abgrenzung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit einerseits und sog. Liebhaberei, Mäzenatentum oder Betätigung eines Hobbys andererseits erfordert eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall (Urteil 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020

E. 2.2.3). Einzubeziehen in die behördliche Würdigung sind allem voran die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse (insbesondere Umsatz, Warenaufwand, Personalaufwand, Mietaufwand, Abschreibungen, übrige massgebende Aufwände, etwaige ausserbetriebliche Erfolge, Finanzierung, Art und Höhe des Eigenkapitals). Zu betrachten sind ferner die persönlichen Verhältnisse (Alter, Ausbildung, Berufserfahrung, Gesundheitszustand, Einkommens- und Vermögensverhältnisse, anderweitige haupt- und/oder nebenberufliche Erwerbstätigkeiten der selbständig erwerbenden Person). Schliesslich ist den gesamtwirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen (vgl. BGE 143 V 177 E. 4.3; Urteil 2C_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.4).

2.2 In tatsächlicher Hinsicht stellte die Vorinstanz auf folgende betriebswirtschaftliche Zahlen des Betriebs C. ab: In der Steuerperiode 2014 resultierte ein Verlust von CHF 8114.55 (Aufwand: CHF 8114.55; keine Einnahmen), in der Steuerperiode 2015 ein Verlust von CHF 7083.95 (Ausgaben: CHF 7333.95; Einnahmen: CHF 250.--) und in der streitbetroffenen Steuerperiode 2016 ein Verlust von CHF 25 835.60 (Ausgaben: CHF 26 255.60; Einnahmen: CHF 420.--). In der Steuerperiode 2017 betrug der Verlust CHF 7591.85 (Ausgaben: CHF 8761.85; Einnahmen: CHF 1170.--). In den folgenden Steuerperioden 2018 und 2019 wiesen die Steuerpflichtigen für ihren Betrieb schliesslich (geringfügige) Gewinne von CHF 295.55 (Ausgaben: CHF 2809.45; Einnahmen: CHF 3105.--) bzw. CHF 166.15 (Ausgaben: CHF 1988.85; Einnahmen: CHF 2155.--) aus.

2.3 Die Vorinstanz schützte die Veranlagungsverfügung, wonach mangels Gewinnstrebigkeit keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege, sondern die Bewirtschaftung durch die Steuerpflichtigen als Liebhaberei

bzw. Hobby zu qualifizieren sei: Bereits die niedrigen Umsatzzahlen (im Vergleich zu den hohen Auslagen) des Betriebs C. würden aufzeigen, dass die landwirtschaftliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen nicht kommerziell ausgerichtet sei. Mit den erzielten Einnahmen könnten kaum die laufenden Betriebskosten gedeckt werden. Selbst die leicht positiven Ergebnisse für die Steuerperioden 2018 und 2019 genügten weiterhin kaum, die hohen Investitionen zu amortisieren oder darüber hinaus Gewinn zu erzielen. Die Vorinstanz verneinte zudem, dass sich die Steuerpflichtigen auf eine individuell-konkrete Zusicherung berufen könnten, die ihnen eine Übergangsfrist einräumen würde, während derer ihnen gewisse Anlaufkosten gewährt würden. Im Ergebnis habe die Veranlagungsbehörde für die Steuerperiode 2016 zu Recht eine Neubeurteilung der Sach- und Rechtslage vorgenommen sowie gestützt darauf eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit und infolgedessen auch die Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Verlusts verneint.

2.4 Entgegen den Ausführungen der Steuerpflichtigen ist nicht ersichtlich, inwiefern die Beurteilung der Vorinstanz rechtsverletzend sein oder auf einer willkürlichen Beweiswürdigung beruhen soll.

2.4.1 Der Betrieb C. war in den ersten vier Jahren und damit über die streitige Steuerperiode 2016 hinaus stark defizitär. Überdies lassen die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse nicht erkennen, dass der Betrieb C. objektiv geeignet bzw. darauf ausgerichtet ist, einen nachhaltigen Gewinn zu erzielen. Der Umsatz – mehrheitlich aus dem Verkauf von Hasen, Schafen und Lämmern stammend – fällt äusserst bescheiden aus und steht in keinem betriebswirtschaftlichen Verhältnis zu den anhaltend hohen Ausgaben und Investitionen des Betriebs: Insbesondere in der streitigen Steuerperiode 2016 standen dem Umsatz von CHF 420.-- aus

dem Verkauf von 16 Hasen Ausgaben von CHF 26 255.60 gegenüber, welche auf die Anschaffung einer Mähmaschine zurückgehen. In den Steuerperioden 2018 und 2019 nahm der Umsatz des Betriebs C. zwar leicht zu, jedoch entfielen in diesen Jahren gemäss vorinstanzlicher Feststellungen CHF 915.-- bzw. CHF 395.-- der Einnahmen auf den Eigenbedarf der Steuerpflichtigen. Das relativiert einerseits die Teilnahme des Betriebs am Wirtschaftsverkehr und andererseits den für diese Jahre ausgewiesenen geringen Gewinn von CHF 295.55 bzw. CHF 166.15 zusätzlich (vgl. Urteile 2C_186/2014 / 2C_187/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3 und 3.4). Nach den verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen vertrieben die Steuerpflichtigen keine Produkte aus dem Obst- und Gemüseanbau und ihr Tierbestand blieb praktisch unverändert. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz vor diesem Hintergrund die für eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit notwendige objektive Gewinnstrebigkeit verneinte.

2.4.2 Dass die landwirtschaftliche Nutzungsfläche gemäss den Angaben der Steuerpflichtigen insgesamt 8 ha (und nicht 2.66 ha) betragen soll, spräche allenfalls für ein Entwicklungspotential des Betriebes, vermag jedoch vorliegend keine Gewinnstrebigkeit zu belegen. Es kann somit auch offen bleiben, ob die diesbezüglich vor Bundesgericht neu eingereichten Beweismittel zulässig sind (Art. 99 BGG). Der Einwand, die Auslagen für die Mähmaschine seien für den Unterhalt des Grundstücks notwendig gewesen, ist ebenfalls unbehelflich: er findet keine Grundlage in den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz und betrifft nicht die streitige Gewinnstrebigkeit des Betriebs C.

2.4.3 Die Steuerpflichtigen substanziieren überdies nicht rechtsgenüglich, inwiefern der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV), die

Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) oder Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) verletzt sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. E. 1.3.2). Insbesondere bestehen gemäss verbindlicher Feststellung der Vorinstanz keinerlei Hinweise für die von den Steuerpflichtigen geltend gemachte „Absprache" mit der Steuerbehörde, auf die sie sich im Sinne einer konkreten Zusicherung berufen könnten (vgl. BGE 141 I 161 E. 3.1; 131 II 627 E. 6.1; Urteil 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.3.1). Ferner weist die Vorinstanz zutreffend darauf hin, dass weder die bisherigen Veranlagungen (vgl. E. 2.1.3) noch das Merkblatt der Steuerverwaltung eine Vertrauensgrundlage bilden können (Urteile 2C_591/2015 vom 5. Februar 2016 E. 4.3; 2C_499/2014 vom 2. Februar 2015 E. 3.4.4).

2.5 Es erweist sich somit als bundesrechtskonform, die Geltendmachung des deklarierten Verlusts des Betriebs C. für die direkte Bundessteuer 2016 mangels selbständiger Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen nicht zuzulassen.

3.

Streitig ist sodann, ob die Steuerpflichtigen die geltend gemachten Prozesskosten bzw. Prozesskostenvorschüsse von CHF 3100.-- als Unterhalts- bzw. Verwaltungskosten für die Liegenschaft … abziehen können.

3.1

3.1.1 Nach Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die Unterhaltskosten und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Auch Anwalts- und Gerichtskosten können dabei abziehbare Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten darstellen. Für eine Qualifikation von Anwalts- und Gerichtskosten als abziehbare Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten ist erforderlich,

dass die Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen (vgl. Urteile 2C_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.1; 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.1; 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.1).

3.1.2 Die Abzugsfähigkeit von Verfahrenskosten als Aufwendungen für die Vermögensverwaltung hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob der Steuerpflichtige im entsprechenden Gerichtsverfahren mit allen Rechtsbegehren durchzudringen vermag. Es wird indes vorausgesetzt, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint (Urteile 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.1; 2C_690/2016 vom 2. Februar 2017 E. 2.2 mit Hinweisen). Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Begehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Dagegen gilt ein Begehren nicht als aussichtslos, wenn sich Gewinnaussichten und Verlustgefahren ungefähr die Waage halten oder die Gewinnaussichten nur wenig geringer sind als die Verlustgefahren (vgl. BGE 142 III 138 E. 5.1 mit Hinweisen).

3.2 Die Vorinstanz entschied, dass die geltend gemachten Prozesskosten (vorschüsse) nicht abzugsfähig seien. Soweit die deklarierten Aufwendungen das Aufsichtsbeschwerdeverfahren RRB Nr. 44/2016 (auferlegte Kosten von CHF 1000.--) sowie das Verwaltungsgerichtsverfahren III 2016 38 (Kostenvorschuss von CHF 1500.-- bzw. Verfahrenskosten von CHF 800.--) betreffen, hielt sie Folgendes fest: Zwar sei die Aufsichtsbeschwerde an den Regierungsrat wegen Erteilung einer Baubewilligung im falschen Verfahren ursprünglich nicht unbegründet gewesen, doch hätten die Steuerpflichtigen an ihrer Beschwerde festgehalten, selbst

nachdem der Gemeinderat ein ordentliches Bewilligungsverfahren veranlasst hatte. Deshalb seien die ihnen auferlegten Kosten des Aufsichtsbeschwerdeverfahrens vermeidbar und die in der Folge vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde offensichtlich aussichtslos gewesen.

Gemäss Vorinstanz könne ferner offen gelassen werden, ob der von den Steuerpflichtigen vermutlich im Zusammenhang mit einem Baueinspracheverfahren geltend gemachte Kostenvorschuss von CHF 600.-- abzugsfähig sei: selbst wenn die entsprechende Auslage berücksichtigt würde, übersteige der gewährte Pauschalabzug die effektiven Unterhalts- bzw. Verwaltungskosten.

3.3 Die Steuerpflichtigen vermögen auch bezüglich der deklarierten Prozesskosten nicht aufzuzeigen, inwiefern der angefochtene Entscheid bundesrechtswidrig sein soll.

3.3.1 Die Steuerpflichtigen bringen sinngemäss vor, dass (Gerichts-) Verfahren, die auf den korrekten und rechtsgleichen Vollzug des Rechts abzielen, nicht als aussichtslos betrachtet werden könnten. Dabei verkennen sie, dass die von ihnen mit der Aufsichtsbeschwerde gerügte Rechtsverletzung offenbar noch während des hängigen Verfahrens korrigiert und ihnen deshalb die Möglichkeit eingeräumt wurde, ihre Beschwerde zurückzuziehen. Dass die Vorinstanz unter diesen Umständen davon ausging, dass die Kosten des Aufsichtsbeschwerdeverfahrens als vermeidbar sowie das in der Folge von ihnen angestrengte Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht als offensichtlich aussichtslos gelten musste (n), ist nicht zu beanstanden.

3.3.2 Der Verweis der Steuerpflichtigen auf das Urteil 2C_603/2020 vom 11. Februar 2021, das sie „im inneren Zusammenhang“ geltend machen, ist ebenfalls unbeheflich. Das Bundesgericht bestätigte und präzisierte in diesem Urteil die bisherige Praxis zur Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Gerichtskosten, die zur beabsichtigten Verhinderung eines Bauvorhabens auf dem Nachbargrundstück aufgewendet wurden (vgl. E. 3.1). Es hielt fest, dass solche Anwalts- und Gerichtskosten bereits dann im massgeblichen Sinne der Sicherung des eigenen Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen (und damit abzugsfähig sind), wenn der Steuerpflichtige die durch das Bauvorhaben ausgehende Beeinträchtigung für das eigene Grundstück zumindest glaubhaft machen kann (Urteil 2C_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.1). Im vorliegenden Fall scheitert die Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten jedoch bereits daran, dass diese vermeidbar waren bzw. das Verwaltungsgerichtsverfahren als aussichtslos gelten musste (vgl. E. 3.3.1).

3.3.3 Nachdem die Vorinstanz die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Prozesskosten für das Aufsichtsbeschwerde- sowie Verwaltungsgerichtsverfahren zu Recht verneinte, durfte sie offen lassen, ob der von den Steuerpflichtigen ebenfalls geltend gemachte Kostenvorschuss von CHF 600.-- für das Baueinspracheverfahren abzugsfähig sei. Gemäss vorinstanzlicher Feststellung überstieg der gewährte Pauschalabzug die geltend gemachten effektiven Auslagen, weshalb die Frage der Abzugsfähigkeit nicht (mehr) entscheidrelevant war.

3.4 Es erweist sich somit als bundesrechtskonform, die als Unterhalts- bzw. Verwaltungskosten geltend gemachten Prozesskosten für die Liegenschaft … für die direkte Bundessteuer 2016 nicht zum Abzug zuzulassen.

4.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer ist somit unbegründet und abzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz

5.

5.1 Die für die Staats- und Gemeindesteuern massgeblichen Vorschriften betreffend selbständige Erwerbstätigkeit (vgl. § 26 und § 29 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200] bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG) sowie betreffend Unterhalts- und Verwaltungskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen (vgl. § 32 Abs. 2 StG/SZ bzw. Art. 9 Abs. 3 StHG) entsprechen den Bestimmungen, die für die direkte Bundessteuer zur Anwendung kommen. Insofern ist das zum DBG Ausgeführte ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend.

5.2 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich somit auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2016 des Kantons Schwyz als unbegründet und ist daher abzuweisen.