Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.466/2006 /fco

Urteil vom 16. Januar 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Spisergasse 41, 9001 St. Gallen.

Gegenstand
Kantonale Einkommens- und Vermögenssteuern 2003,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen
vom 8. Juni 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist diplomierter Buchhalter/Controller. Als Inhaber der Einzelfirma Y._____ Treuhand ist er selbständig erwerbstätig. Ausserdem ist er einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter der im November 1998 gegründeten Z._____ Treuhand GmbH.

In der Steuererklärung 2001a deklarierte X._____ für die Kantonssteuer unter anderem ausserordentliche Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 von je Fr. 10'000.–. In der Folge wurden diese Beträge von den Steuerbehörden erhöht und der Beschwerdeführer schliesslich mit einer gesonderten Jahressteuer für ausserordentliche Einkünfte von Fr. 25'500.– im Jahr 1999 und von Fr. 64'100.– im Jahr 2000 rechtskräftig veranlagt (Urteil vom 2. Dezember 2003 des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen).
B.
In der Steuererklärung 2003 deklarierte X._____ für die Kantonssteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 51'132.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'191'936.–. Demgegenüber wurde er mit Einspracheentscheid vom 18. Mai 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'000.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'142'000.– veranlagt. Dabei wurden insbesondere die Aktiven der Einzelfirma um Fr. 69'600.– tiefer bewertet. X._____ hatte nämlich in der Bilanz der Einzelfirma per Ende 2003 die angefangenen Arbeiten um diesen Betrag erhöht und gleichzeitig das Eigenkapital um denselben Betrag heraufgesetzt, womit sich der Buchungsvorgang erfolgsneutral auswirkte. Ein Rekurs gegen den Einspracheentscheid wurde von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen am 11. Januar 2006 abgewiesen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen wies eine gegen den Rekursentscheid erhobene Beschwerde mit Urteil vom 8. Juni 2006 ebenfalls ab. Das Gericht erwog, die gesonderte steuerliche Erfassung des veränderten Bestandes der angefangenen Arbeiten in der Bemessungslücke 1999/2000 habe nur deren Qualifikation berührt (ausserordentliche statt ordentliche Einkünfte) und nicht deren Bestand oder deren buchmässige Behandlung. Mit dem in einem untechnischen Sinn verwendeten Begriff "Aufwertung" in seinem früheren Urteil (vom 2. Dezember 2003) habe nur die Tatsache festgestellt werden sollen, dass der Steuerpflichtige die Bilanzposition "angefangene Arbeiten" in den Jahren 1999 und 2000 gegenüber den Vorjahren erhöht habe. Die Bezeichnung dieser Veränderung als "Aufwertung" berechtige ihn nicht, im Abschluss 2003 den Betrag von Fr. 69'600.– erfolgsneutral offen zu legen.

C.

X._____ hat am 11. August 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt, es seien die Aktiven (angefangene Arbeiten der Y._____ Treuhand) per 31. Dezember 2003 um Fr. 69'600.– zu erhöhen und das steuerbare Einkommen 2003 unverändert zu belassen. Eventuell sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung unter Einbezug der Konsolidierung der Y._____ Treuhand und der Z._____ Treuhand GmbH im Sinn der Erwägungen des Bundesgerichts an die Vorinstanz zurückzuweisen; es sei zu überprüfen, ob mit dem angefochtenen Entscheid eine "Doppelbesteuerung aus der Aufwertung als ausserordentliche Steuer" in der Bemessungslücke in den Jahren 1999/2000 und der Veranlagung 2003 im Umfang der Fr. 69'600.– eintreten würde, und es sei sicherzustellen, dass eine solche nicht erfolge. Der Beschwerdeführer rügt in formeller Hinsicht sinngemäss eine Verletzung seines Anspruchs auf Beurteilung durch ein unabhängiges Gericht (Art. 30 Abs. 1 BV) und auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Daneben macht er sinngemäss eine Verletzung von materiellem Bundesrecht (Steuerharmonisierungsrecht) geltend.

D.

Das Kantonale Steueramt St. Gallen, das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 132 III 291 E. 1 S. 292; 131 II 571 E. 1 S. 573, je mit Hinweis).

1.1 Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen betrifft die Einschätzung für die Kantonssteuern 2003 und unterliegt damit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde des gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführers ist grundsätzlich einzutreten. Allerdings darf das Bundesgericht bei Gutheissung des Rechtsmittels das angefochtene Urteil bloss aufheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; BGE 132 II 128 E. 5 S. 134, mit Hinweis). Soweit der Beschwerdeführer mehr oder anderes verlangen, kann daher auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann somit die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 361 E. 2 S. 366, mit Hinweisen).

Bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden nach Art. 73 StHG prüft das Bundesgericht frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungs-

spielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713, mit Hinweisen).
2.
2.1 Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, für ihn stehe die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Präsidenten des Verwaltungsgerichts und des Vertreters des kantonalen Steueramtes in Frage, weil diese gemeinsam das Buch "Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht" herausgegeben hätten. Soweit er damit sinngemäss eine Verletzung des Anspruchs auf Beurteilung durch ein unabhängiges Gericht geltend machen will (Art. 30 Abs. 1 BV), ist die Rüge offensichtlich unbegründet: Die Tatsache allein, dass der Präsident des Verwaltungsgerichts als Mitherausgeber jenes Werkes zeichnet, beeinträchtigt seine Unbefangenheit in keiner Weise. Der Wegweiser äussert sich nämlich nicht zum speziellen Fall des Beschwerdeführers, sondern zu den allgemeinen Regeln des Steuerrechts, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt. Inwiefern insbesondere die anwendbaren kantonalen Ausstandsvorschriften verletzt sein sollen (Art. 7 des st. gallischen Gesetzes vom 16. Mai 1965 über die Verwaltungsrechtspflege), ist nicht ersichtlich und auch nicht dargetan. Im Übrigen hätte der Beschwerdeführer ein allfälliges Ausstandsbegehren früher stellen müssen (vgl. z.B. BGE 124 I 121 E. 2, mit Hinweis).
2.2 Weiter behauptet der Beschwerdeführer, von ihm angebotene Beweise und beantragte Beweismittel (Expertise) seien nicht berücksichtigt worden. So sei die Konsolidierung der Y._____ Treuhand sowie der Z._____ Treuhand GmbH nicht beachtet worden; dadurch sei keine "gesamtheitliche Prüfung der Zusammenhänge" erfolgt und namentlich die aus der "Aufwertung" resultierende Doppelbesteuerung ausser Acht gelassen worden. Er rügt damit sinngemäss eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 166 des st. gallischen Steuergesetzes vom 9. April 1998, StG/SG).

Auch diese Rüge erweist sich als unbegründet: Der Beschwerdeführer übersieht, dass er als natürliche Person und Inhaber des Treuhandbüros einerseits und die Z._____ Treuhand GmbH anderseits zwei verschiedene Steuersubjekte sind, die steuerlich gesondert behandelt werden. Das schweizerische Recht kennt (mit Ausnahme einzelner Bestimmungen) kein eigentliches Konzernrecht; es behandelt jede Gesellschaft als rechtlich selbständiges Gebilde (ASA 65, 51 E. 3b, mit Hinweisen). Deshalb brauchten die Vorinstanzen auf die konsolidierten Unterlagen nicht weiter einzugehen und auch kein Gutachten einzuholen. Im Übrigen ist eine Doppelbesteuerung im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV hier schon deshalb ausgeschlossen, weil es an der Subjektidentität sowie an der Kollision zweier Steuerhoheiten fehlt (vgl. Urteil 2P.338/2004 und 2A.757/2004 vom 26. April 2006, E. 11.3). Aber auch eine wirtschaftliche Doppelbelastung liegt nicht vor, wie in den folgenden Erwägungen dargelegt wird.
3.
3.1 Ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für die Steuerperiode, in der sie zugeflossen sind, einer gesondert berechneten Jahressteuer (Art. 314 Abs. 1 StG/SG). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapital- und Aufwertungsgewinne, Auflösung von Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen sowie Gewinne, die auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind (Art. 314 Abs. 2 StG/SG). Diese Regelung stimmt mit Art. 69 StHG überein.
3.2 Der Beschwerdeführer hatte in der sich aus dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung per 1. Januar 2001 ergebenden Bemessungslücke seine angefangenen Arbeiten stark erhöht, für die Jahre 1999 und 2000 aber nur ausserordentliche Einkünfte von je Fr. 10'000.– deklariert. Auf demjenigen Teil der angefangenen Arbeiten zugunsten der Z._____ Treuhand GmbH, der das Ausmass der Vorperioden deutlich überstieg oder erstmals verbucht wurde, erfasste die Steuerbehörde - rechtskräftig - in Anwendung der hiervor zitierten Bestimmung zusätzliche ausserordentliche Einkünfte von Fr. 15'500.– (1999) und Fr. 54'100.– (2000) mittels gesonderter Jahressteuer. Es handelte sich dabei um Bestandteile der vom Beschwerdeführer selbst aktivierten angefangenen Arbeiten und nicht etwa um erzwungenermassen "aufgewertete" Positionen. Wenn daher im Urteil des Verwaltungsgerichts vom 2. Dezember 2003 die Bezeichnung "Aufwertung" verwendet wurde, so geschah dies offensichtlich in einem untechnischen Sinn: Es ging um die steuerliche Würdigung markant gestiegener Aktivierungen angefangener Arbeiten in der Bemessungslücke. Aus der Verwendung des Ausdrucks "Aufwertung" kann der Beschwerdeführer jedenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dasselbe gilt übrigens

für den ähnlich gefassten Vergleich vom 1./4. März 2004 betreffend die direkte Bundessteuer (ausserordentliche Einkünfte 1999 und 2000).
3.3 Der Beschwerdeführer begründet die erfolgsneutrale Aufdeckung von Fr. 69'600.– damit, dass eine aufgrund der vermeintlichen "Aufwertung" in den Jahren 1999 und 2000 drohende Doppelbesteuerung vermieden werden müsse. Dem ist entgegenzuhalten, dass weder eine Aufwertung vorliegt (oben E. 3.2) noch eine Doppelbesteuerung: Der Bestand der angefangenen Arbeiten per 31. Dezember 2000 von Fr. 125'000.– wurde Anfang 2001 vollständig, d.h. einschliesslich der sogenannten "Aufwertung", zulasten der Erfolgsrechnung aufgelöst (ausgewiesener Stand "Veränderung der angefangenen Arbeiten" im Jahr 2001: Fr. -42'000.–). Wenn sich in der Folge die Leistungen der Z._____ Treuhand GmbH erfolgswirksam auswirkten, kann daher von einer Doppelbesteuerung im Rahmen der Einzelfirma Y._____ Treuhand nicht die Rede sein.

Zu Recht wurde somit die erfolgsneutrale Aufdeckung von Fr. 69'600.– steuerlich nicht anerkannt und das steuerbare Vermögen entsprechend herabgesetzt; dieses ist nämlich - abgesehen vom unbeweglichen Vermögen und den Wertschriften - zum Einkommenssteuerwert zu bewerten (Art. 55 StG/SG und Art. 14 Abs. 3 StHG).
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Das Bundesgericht erkennt:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'500.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt St. Gallen und dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. Januar 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: