



Fall-Nr.:	B 2015/170
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	20.01.2017
Entscheiddatum:	20.01.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 20.01.2017

Steuerrecht. Art. 13 und 14 StG (sGS 811.1). Veranlagung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Mit dem Wechsel des Wohnkantons per 1. Dezember 2011 bestand beim Beschwerdeführer keine persönliche Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen mehr, weshalb ihm die Steuerbehörde die Verfügung vom 22. Februar 2012 mit einem Steuerbetrag von Fr. 0.-- zukommen liess. Diese hatte die Stornierung der vorläufigen Steuerrechnung vom 14. Januar 2011 und Rückerstattung des dort erhobenen Steuerbetrages samt Zins zum Zweck. In der Folge erhielt der Beschwerdeführer die Veranlagung 2011 vom 26. November 2014. Um eine Nachsteuererhebung konnte es sich bei der Veranlagung vom 26. November 2014 (aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit) schon deshalb nicht handeln, weil das Schreiben vom 22. Februar 2012 nicht eine definitive Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer für das ganze Jahr 2011 zum Gegenstand hatte. Mit dem Schreiben vom 22. Februar 2012 wurde als Folge des Wechsels des Wohnortkantons lediglich eine Rückabwicklung der vorläufigen Zahlung für 2011 vorgenommen. Vorliegend ergaben sich sodann nicht im Nachhinein Tatsachen, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Vielmehr wurden die Steuerfaktoren für 2011 in der Veranlagung vom 26. November 2014 aufgrund der vom Beschwerdeführer für 2011 eingereichten Steuererklärung erstmals festgelegt. Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids und der dortigen Schlussfolgerung, wonach keine rechtskräftige Veranlagung des Beschwerdeführers für 2011 vorliege, die der angefochtenen Veranlagung aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vom 26. November 2014 entgegenstehen würde (Verwaltungsgericht, B 2015/170).

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Bietenharder, Zindel; Ersatzrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid



Verfahrensbeteiligte

A.Y.,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2011)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a. A.Y. ist als Inhaber der Einzelunternehmung „X.“ selbständig erwerbstätig. Bis Ende November 2011 wohnte und arbeitete er in G. Per 1. Dezember 2011 zog er nach K.,



St.Galler Gerichte

Gemeinde M./TG, wo er in der Folge auch seine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte. Am 22. Februar 2012 stellte ihm das Steueramt G. ein als „Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung“ bezeichnetes Schreiben für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 zu und erstattete ihm die bisher für das Steuerjahr 2011 geleisteten Zahlungen samt Zins zurück (act. G 8/2/3). Am 28. November 2012 reichte A.Y. unter Beilage der Steuererklärung des Kantons Thurgau und der Jahresrechnung der Einzelunternehmung die unterzeichnete leere st. gallische Steuererklärung ein (act. G 8/6 I/22). Von der Steuerverwaltung Thurgau wurde er am 31. Januar 2013 für 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 165'500.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 17'700.-- veranlagt. In der Steuerausscheidung wurde das steuerbare Einkommen auf die Gemeinden G./SG (Fr. 151'100.--) und M./TG (Fr. 14'400.--) aufgeteilt (act. G 8/6 I/21).

b. Am 26. November 2014 veranlagte das kantonale Steueramt A.Y. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 151'600.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- (act. G 8/6 I/13). Die hiergegen erhobene Einsprache (act. G 8/6 I/8) wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 15. Januar 2015 ab (act. G 8/6 I/4). Den hierauf eingereichten Rekurs (act. G 8/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 30. Juni 2015 ab (act. G 2).

B.

a. Gegen diesen Rekursentscheid erhob A.Y. mit Eingabe vom 7. September 2015 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sowie die Veranlagung vom 21. Januar 2015 seien aufzuheben, und von einer Besteuerung in der Gemeinde G. für 2011 sei abzusehen (act. G 1).

b. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 16. September 2015 Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 7). Der Beschwerdegegner teilte am 22. September 2015 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit und beantragte Abweisung der Beschwerde (act. G 10).



c. Auf die Vorbringen in der Beschwerde wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung der Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 7. September 2015 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf das Begehren, die Veranlagung vom 21. Januar 2015 - auf der Grundlage des Einspracheentscheides vom 15. Januar 2015 - sei aufzuheben, da der angefochtene Rekursentscheid an deren Stelle getreten ist (Devolutiveffekt; vgl. BGE 129 II 438 E. 1).

2.

2.1. Mit dem Umzug des Beschwerdeführers in den Kanton Thurgau per 1. Dezember 2011 und dem Wegfall des st. gallischen Wohnsitzes war die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzwechsels (Art. 13 Abs. 1 StG) im Kanton St. Gallen nicht mehr gegeben. Für das Jahr 2011 bestand somit eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Thurgau (vgl. Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden, StHG; SR 642.14).

2.2. Art. 14 Abs. 1 StG regelt, unter welchen Voraussetzungen natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 4 Abs. 1 StHG. Der Beschwerdeführer betreibt seine Unternehmung als Einzelfirma. Letztere ist nicht selbständig steuerpflichtig und hat daher als solche auch kein Hauptsteuerdomizil. Steuerpflichtig ist der Inhaber. Dieser hat am Sitz bzw. am Ort der Leitung des Geschäfts ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes und nicht eine



Betriebsstätte (Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Aufl., § 10 Rz. 15). Beim Beschwerdeführer bestand im Jahr 2011 im Kanton St. Gallen bis Ende November ein Nebensteuerdomizil des Geschäftsbetriebs (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Rz. 31). Dies bedeutet, dass er für dieses Jahr (auch) im Kanton St. Gallen steuerpflichtig war. Diese Steuerpflicht besteht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Randtitel zu Art. 14 StG) - trotz Wohnsitzwechsels - für die ganze Steuerperiode 2011, auch wenn der Beschwerdeführer den Geschäftsbetrieb im Verlauf des Jahres, d.h. per 1. Dezember 2011, in den Kanton Thurgau verlegte (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Rz. 687). Aufgrund der unterjährigen wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht nach Art. 15 Abs. 2 StG auf die Teile des Einkommens und Vermögens beschränkt, für die nach Art. 14 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Einkommen und Vermögen sind interkantonal auszuscheiden (vgl. Art. 4b Abs. 2 StHG). Die interkantonale Ausscheidung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurde vorliegend entsprechend vorgenommen (act. G 8/6 I/21). Anhaltspunkte auf eine unkorrekte Ausscheidung in quantitativer Hinsicht werden vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht; solche ergeben sich auch nicht aus den Akten.

2.3. Der Beschwerdeführer stellt sich jedoch - wie in den Vorverfahren - auf den Standpunkt, dass er im Kanton St. Gallen für 2011 bereits mit Verfügung vom 22. Februar 2012 definitiv veranlagt worden sei (act. G 8/6 I/16). Für ihn sei nicht erkennbar gewesen, dass es sich nicht um eine endgültige Verfügung handle. Er habe sich auf die Endgültigkeit der Verfügung verlassen können. Wenn eine Verfügung jederzeit als falsch bezeichnet werden könne, sei die Rechtssicherheit (Treu und Glauben) nicht gewährleistet. Der Beschwerdegegner müsse sich auf einer formellen Verfügung behaften lassen. Eine rechtskräftige Veranlagung dürfe vom Beschwerdegegner nur im Rahmen einer Nachsteuerverfügung vorgenommen werden. Die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren seien nicht gegeben. Eine Besteuerung aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit könne lediglich für Personen erfolgen, die nach dem Wegzug eine wirtschaftliche Zugehörigkeit behalten oder begründen würden. Das Gemeindesteuerveranlagungsamt habe (beim Erlass der Verfügung vom 22. Februar 2012) über sämtliche relevanten Informationen verfügt. Mit der (nachträglichen) Einreichung der (nicht ausgefüllten) st. gallischen Steuererklärung und Beilegung der thurgauischen



Steuerklärung habe er erklärt, seine Steuerpflicht für 2011 im Kanton Thurgau, und nur dort, erfüllt zu haben. Vorliegend gehe es einzig um die formelle Beurteilung (act. G 1).

2.4. Mit dem Wechsel des Wohnkantons per 1. Dezember 2011 bestand beim Beschwerdeführer keine persönliche Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen mehr, weshalb ihm der Beschwerdegegner die Verfügung vom 22. Februar 2012 mit einem Steuerbetrag von Fr. 0.-- zukommen liess (act. G 8/6 I/16). Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, das Schreiben vom 22. Februar 2012 habe die Stornierung der vorläufigen Steuerrechnung vom 14. Januar 2011 und Rückerstattung des dort erhobenen Steuerbetrages samt Zins zum Zweck gehabt. Auch wenn die Abrechnung die falsche Bezeichnung „Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung“ enthalte, handle es sich dabei nicht um eine definitive Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011. Das Schreiben weise weder Steuerfaktoren noch Steuermass (im Sinn von Art. 178 Abs. 1 StG) auf. Allein aus der Nennung eines Steuerbetrages von Fr. 0.-- im Rahmen einer Abrechnung zufolge Wegzugs könne nicht auf eine Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen und Vermögen von Fr. 0.-- geschlossen werden. Hinzu komme, dass bei der steuerpflichtigen Periode nur ein einziger Tag, der 1. Januar 2011, und nicht die ganze Steuerperiode bis 31. Dezember 2011 genannt werde. Auch in der Rechtsmittelbelehrung sei von einer Abrechnung und nicht einer Veranlagung die Rede. Offenbar sei auch der Beschwerdeführer davon ausgegangen, dass das Schreiben vom 22. Februar 2012 keine definitive Veranlagung darstelle, ansonsten er am 26. November 2012 keine Steuererklärung (G 8/6 I/22) mehr eingereicht hätte. Es liege somit keine rechtskräftige Veranlagung des Beschwerdeführers für 2011 vor, die der angefochtenen Veranlagung aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vom 26. November 2014 entgegenstehen würde. Die Steuerfaktoren für die Kantons- und Gemeindesteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 151'600.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- würden sich als korrekt erweisen (act. G 2 S. 5).

2.5. Die Erhebung von Nachsteuern setzt eine unterbliebene oder eine unvollständige rechtskräftige Veranlagung für den betreffenden Zeitraum voraus (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 109 f.). Um eine Nachsteuererhebung konnte es sich bei der Veranlagung vom 26. November 2014 schon deshalb nicht handeln, weil das Schreiben vom 22. Februar 2012 nicht eine definitive Veranlagung der Kantons- und



Gemeindesteuer für das ganze Jahr 2011 zum Gegenstand hatte. Die Folgerung, dass keine Steuerveranlagung 2011 die Grundlage der Verfügung sein konnte, ergibt sich allein schon daraus, dass kein Veranlagungsverfahren im Sinn von Art. 169 ff. StG durchgeführt wurde. Die hierfür notwendige Steuererklärung wurde erst am 7. Dezember 2012 eingereicht. Mit dem Schreiben vom 22. Februar 2012 wurde als Folge des Wechsels des Wohnortkantons lediglich eine Rückabwicklung der vorläufigen Zahlung für 2011 vorgenommen. Vorliegend ergaben sich sodann nicht im Nachhinein Tatsachen, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren und eine Nachbesteuerung zur Folge hatten (vgl. Art. 199 Abs. 1 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 109 f.). Vielmehr wurden die Steuerfaktoren für 2011 in der Veranlagung vom 26. November 2014 aufgrund der vom Beschwerdeführer für 2011 eingereichten Steuererklärung (act. G 8/6 I/22) erstmals festgelegt. Der überzeugend begründeten vorinstanzlichen Sichtweise ist damit zuzustimmen.

2.6. Das in Art. 9 der Bundesverfassung (SR 101) verankerte Recht auf Vertrauensschutz bewirkt unter anderem, dass eine (selbst unrichtige) Zusicherung einer Behörde unter bestimmten Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Rechtsuchenden gebietet. Zu den Voraussetzungen gehört unter anderem, dass die Amtsstelle für die Erteilung der Zusicherung zuständig war oder sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtet werden durfte und dass die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne weiteres erkennen konnte (vgl. statt vieler BGE 127 I 36 mit Hinweisen). Der Schutz des Vertrauens in eine behördliche Zusicherung oder Auskunft setzt zudem voraus, dass sich die Angabe auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht. Weiter muss der Bürger gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getroffen haben, die ohne Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. B. Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt 1983, S. 189 mit Hinweisen). - Vorliegend versah das Steueramt das Schreiben vom 22. Februar 2012 unbestritten mit der unzutreffenden Überschrift „Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung“. Für den (damals durch einen Treuhänder vertretenen) Beschwerdeführer war jedoch erkennbar, dass das Schreiben nicht eine definitive Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer für das ganze Jahr 2011 zum Gegenstand hatte, sondern nur einen einzigen Tag (1. Januar 2011) beinhaltete, und darin überdies Steuerfaktoren und Steuermass nicht aufgeführt waren; zudem war wie



dargelegt das Steuerveranlagungsverfahren nicht eingeleitet worden. Sodann vermag der auf dem Schreiben vom 22. Februar 2012 vermerkte einzige Grund für die Abrechnung („Wegzug innerhalb der Schweiz“) an der Steuerpflicht im Kanton St. Gallen aufgrund der unterjährigen wirtschaftlichen Zugehörigkeit (vorstehende E. 2.2) nichts zu ändern. Damit fehlt es an einem Vertrauenstatbestand. Sodann ist auch nicht ersichtlich, inwiefern das Schreiben 22. Februar 2012 nicht mehr rückgängig zu machende Dispositionen beim Beschwerdeführer zur Folge gehabt haben sollte. Auch deshalb kann sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Der angefochtene Entscheid lässt sich somit nicht beanstanden.

3.

3.1. Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Beschwerdeführer zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'600.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12); sie wird mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.2. Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen, und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (Art. 98bis VRP; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen - dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Ziff. 825ff.); beide haben auch keinen entsprechenden Antrag gestellt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Der Beschwerdeführer bezahlt amtliche Kosten von Fr. 1'600.--, unter Verrechnung des in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses.

Publikationsplattform



St.Galler Gerichte

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid