



**Fall-Nr.:** I/1-2007/111  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 13.12.2007  
**Entscheiddatum:** 13.12.2007

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 13.12.2007**

**Art. 67 StG: Fallen ein Geschäftsabschluss der Einzelfirma und wegen Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft auch Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit in das Bemessungsjahr, so ist in der Regel keine Korrektur wegen Überbesteuerung vorzunehmen (Verwaltungsrekurskommission, I/1-2007/111, 13. Dezember 2007).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

In Sachen

**X.Y.,**

**Rekurrentin,**

vertreten durch ,

gegen

**Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,**

**Vorinstanz,**



betreffend

### **Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2004)**

#### **Sachverhalt:**

A.- X.Y. wohnt in A. Bis zum 30. April 2004 ging sie als Inhaberin der Einzelfirma P. einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach. Per 1. Mai 2004 übernahm die neu gegründete P. AG die Einzelfirma samt Aktiven und Passiven. X.Y. war ab dem 1. Mai 2004 unselbständig für die P. AG tätig, deren Verwaltungsratspräsidentin und Mehrheitsaktionärin sie zudem ist (98 Aktien von 100).

In der Steuererklärung 2004 deklarierte X.Y. Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 151'274.-- sowie Wertschriftenerträge von Fr. 590.--. In der Folge nahm das kantonale Steueramt diverse Korrekturen vor. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erhöhte sich dadurch auf Fr. 163'974.--. Ferner wurden für die Zeit vom 1. Mai bis 31. Dezember 2004 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 96'847.-- aufgerechnet. X.Y. wurde für 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 220'200.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 383'000.-- veranlagt.

B.- Gegen diese Veranlagung erhob die Steuerpflichtige mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 1. Februar 2007 Einsprache. Unter anderem beantragte sie, im Jahr 2004 sei auf die Besteuerung eines Einkommens aus unselbständiger Tätigkeit zu verzichten. Mit Einsprache-Entscheid vom 16. April 2007 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen auf Fr. 201'300.-- herabgesetzt. Die Aufrechnung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wurde dabei grundsätzlich beibehalten, jedoch auf Fr. 83'128.-- herabgesetzt.

C.- Mit Eingabe ihre Vertreterin vom 15. Mai 2007 erhob X.Y. gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, auf die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sei zu verzichten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Vorinstanz stellte in ihrer Vernehmlassung vom 5. Juli 2007 den Antrag auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.



## St.Galler Gerichte

Mit Schreiben vom 11. August 2007 nahm die Rekurrentin dazu Stellung. Die Erwiderung der Vorinstanz datiert vom 3. September 2007.

Auf die von den Parteien zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen sowie die Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 15. Mai 2007 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Umstritten ist die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

a) Die Rekurrentin macht geltend, Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unterliege nach Rechtsprechung und Praxis erst dann der Besteuerung, wenn der anspruchsberechtigte Steuerpflichtige wirtschaftlich und tatsächlich darüber verfügen könne. Die tatsächliche Realisierung sei grundsätzlich erst mit der effektiven Auszahlung oder Gutschrift gegeben. Nachweislich sei die Lohngutschrift am 30. April 2005 und damit nicht in der Bemessungsperiode 2004 erfolgt. Es sei willkürlich, die in der Zeit vom 1. Mai bis 31. Dezember 2004 dem Kontokorrentkonto der Rekurrentin belasteten Beträge in der Höhe von Fr. 83'128.-- nebst den ordentlichen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zusätzlich als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2004 zu erfassen. Hätten nämlich in der fraglichen Periode keine Bezüge stattgefunden, was zweifellos möglich gewesen wäre, würde auch kein Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit erfasst. Der am 30. April 2005 verbuchte Nettolohn von Fr. 129'071.-- sei in der Steuererklärung 2005 ordnungsgemäss deklariert worden. Die Höhe des Lohnes habe sich seit jeher erst am Abschlusstermin, nach Vorliegen des Geschäftsergebnisses, ergeben. Hinzu komme,



dass bei der Rekurrentin wegen des Wechsels von der Vergangenheits- in die Gegenwartsbemessung mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine Überbesteuerung eintrete. Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehe dem Fiskus nicht verloren, sondern erfolge lediglich zu einem späteren Zeitpunkt. Die Lohngutschrift von netto Fr. 129'071.-- auf dem Kontokorrentkonto per 30. April 2005 stimme zeitlich mit der Belastung auf dem Lohnaufwandkonto der Gesellschaft überein. Wenn aus betrieblichen Gründen eine Auszahlung erst nach dem Zeitraum erfolge, für welchen die Arbeitsleistung erbracht worden sei, so sei es nicht rechtswidrig, auf diesen wirtschaftlich einleuchtenden Zeitpunkt abzustellen. Die Bezüge auf dem Kontokorrentkonto stellten zudem Rückzahlungen des der Gesellschaft gewährten Darlehens und keine Lohnzahlungen dar.

Die Vorinstanz bringt im Wesentlichen vor, am 1. Mai 1995 habe die Rekurrentin eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen. Die Geschäftsjahre hätten jeweils vom 1. Mai bis 30. April gedauert, letztmals bis 30. April 2004. Unter Übernahme sämtlicher Aktiven und Passiven sei per 1. Mai 2004 die P. AG gegründet worden. Aus dem letzten Jahr der selbständigen Erwerbstätigkeit habe die Rekurrentin in der Steuererklärung 2004 einen Gewinn von Fr. 151'274.-- deklariert. Gemäss Einsprache-Entscheid würden diese Einkünfte Fr. 153'874.-- betragen, was von der Rekurrentin nicht bestritten werde. Offenbar wolle die Rekurrentin die mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zusammenhängende Überbesteuerung vermeiden, indem sie im Jahr 2004 keine Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariere. Das st. gallische Steuerrecht kenne jedoch keine Bestimmungen, nach welchen bei gebrochenen Geschäftsjahren im ersten Jahr nach dem Systemwechsel oder bei einer späteren Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der Gewinn nur anteilmässig zu erfassen wäre. Die Überbesteuerung ergebe sich gerade aus den Bestimmungen des Steuergesetzes, sei systembedingt und hätte durch steuerplanerische Massnahmen vermieden werden können. Im Steuerbuch sei ausführlich auf die Problematik verwiesen worden. In der Zeit vom 1. Mai 2004 bis 31. Dezember 2004 habe die Rekurrentin mehrere grössere Bezüge vom Kontokorrentkonto bei der P. AG getätigt. Die Lohnforderung entstehe grundsätzlich mit der Erbringung der Arbeitsleistung. Mangels anderweitiger Vereinbarung sei der Lohn monatlich fällig. Falls der Arbeitgeber der Lohnzahlung nicht rechtzeitig



nachkomme, sei zur Ermittlung des Realisationszeitpunktes auf die Fälligkeit abzustellen. Der Arbeitnehmer erwerbe in einem solchen Fall mit der Fälligkeit einen festen Anspruch auf die Lohnforderung. Falls die Erfüllung der Lohnforderung unsicher sei, könne jedoch vom Realisierungszeitpunkt der Fälligkeit abgewichen werden. Obschon der Rekurrentin der gesamte Jahresnettolohn erst per 30. April 2005 gutgeschrieben worden sei, dürfte unbestritten sein, dass die Lohnforderung durch die laufende Tätigkeit der Rekurrentin jeweils im Verhältnis zur geleisteten Arbeit fällig geworden sei. Über dieses Geld habe die Rekurrentin frei verfügen können, weshalb es zu Recht als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert und besteuert worden sein. Was die rekurrentische Behauptung von Darlehensrückzahlungen vom Kontokorrentkonto angehe, so bestehe bei der P. AG kein separates Darlehenskonto der Rekurrentin. Die bei der Übernahme bestehende Forderung von Fr. 161'733.19 sei nicht in einen Anteil Darlehen und einen Anteil Kontokorrentkonto aufgeteilt worden. Damit sei die Behauptung, es würde sich bei den Bezügen ab dem Kontokorrentkonto um Darlehensrückzahlungen handeln, nicht bewiesen. Indem der Nettolohn der Rekurrentin am 30. April 2005 nicht ausbezahlt, sondern auf das Kontokorrentkonto überwiesen worden sei, sei letztlich eine Verrechnung mit den bereits zuvor getätigten Bezügen erfolgt. Alternativ sei der anteilmässige Lohn für die Zeit vom 1. Mai bis 31. Dezember 2004 pro rata zu versteuern.

b) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 30 StG). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 1 StG). Als Ausfluss des Realisationsprinzips können nur jene Einkünfte steuerlich erfasst werden, die im massgebenden Zeitabschnitt zugeflossen sind. Steuerrechtlich gelten Einkünfte beim unselbständigen Erwerb in der Regel als realisiert, wenn die Lohnzahlung fällig wird bzw. wenn die Auszahlung erfolgt (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuergesetz, 6. Aufl. 1999, S. 30 f.). Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen in der Regel steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung



vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Nicht auf den Zeitpunkt des Forderungserwerbs, sondern auf die tatsächliche Erfüllung der Forderung ist lediglich in jenen Fällen abzustellen, in welchen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher ist (vgl. M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel/Genf/München 2000, NN 34/36 zu Art. 16 DBG mit Hinweisen). Gemäss Art. 323 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, abgekürzt: OR) ist dem Arbeitnehmer der Lohn am Ende jedes Monats auszurichten, soweit nicht kürzere Fristen oder andere Termine verabredet oder üblich sind und durch Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag nichts anderes bestimmt ist. Ein Unselbständigerwerbender erzielt deshalb sein Erwerbseinkommen in der Regel in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt. Die Lohnforderung entsteht mithin fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber regelmässig erst am Ende jedes Monats fällig. Am Monatsende ist daher der vertragliche Lohnanspruch gesichert und das entsprechende Einkommen grundsätzlich realisiert. Bezüge, deren Auszahlungszeitpunkt der Unselbständige dank seiner beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma frei bestimmen kann, sind in jener Periode zu erfassen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht wurde, falls für eine spätere Auszahlung keine unternehmerischen Gründe sprechen (BGE vom 17. Dezember 1986 in Sachen K.W., NStP 40 S. 86).

c) Ab dem 1. Mai 2004 war die Rekurrentin unbestrittenermassen als Angestellte der P. AG unselbständig erwerbstätig. Für die Zeitdauer vom 1. Mai 2004 bis zum 30. April 2005 wurde ihr ein Jahreslohn von netto Fr. 129'071.-- ausgerichtet. Dieser Betrag wurde von der Gesellschaft per 30. April 2005 dem Kontokorrentkonto der Rekurrentin gutgeschrieben. Mit der Begründung, dass sie im Jahr 2004 keinen Lohn ausbezahlt erhalten habe, deklarierte die Rekurrentin für 2004 keine Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Wie eingangs dargelegt, hängt die Realisierung des unselbständigen Erwerbseinkommens nicht vom effektiven Zufluss, sondern vom Forderungserwerb ab. Bei einem Arbeitnehmer wird der Lohnanspruch mangels anderweitiger Abrede am Ende jedes Monats fällig, womit das Einkommen grundsätzlich realisiert ist. Die Rekurrentin macht geltend, erst nach Abschluss des ersten Geschäftsjahres habe



festgestanden, welchen Lohn sie erhalte. Unabhängig davon ist jedoch die dannzumal ausbezahlte Entschädigung für das gesamte Jahr geschuldet. Mit ihrer Arbeitsleistung hat die Rekurrentin den Lohnanspruch laufend erworben. Hinzu kommt, dass die Rekurrentin als Verwaltungsratspräsidentin und beinahe Alleinaktionärin den Zeitpunkt der Lohnauszahlung frei bestimmen konnte. Angesichts der seit Jahren florierenden Geschäftstätigkeit der Einzelfirma, die nach dem 30. April 2004, abgesehen von der Umwandlung in eine juristische Person, unverändert weitergeführt wurde, bestand für eine Gesamtlohnauszahlung erst nach einem Jahr keine unternehmerische Notwendigkeit. Für die Steuerperiode 2004 ist daher der Nettolohn für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Dezember 2004 massgebend. Da weder ein Arbeitsvertrag eingereicht noch genauere Angaben über die Zusammensetzung des Lohnes (Grundlohn, Gratifikation, Erfolgsbeteiligung) gemacht wurden, ist die Aufteilung des Jahreslohnes von netto Fr. 129'071.-- auf die Steuerjahre 2004 und 2005 nicht ohne weiteres klar. Geht man von zwölf identischen Monatslöhnen aus, entfallenden Fr. 86'047.-- (Fr. 129'071.-- / 12 x 8) auf das Jahr 2004. Nimmt man aber, wie allgemein üblich, 13 Monatslöhne an, wobei der 13. Monatslohn jeweils Ende Geschäftsjahr fällig wird (vgl. Art. 322d OR), ergibt sich für 2004 ein Nettolohn von Fr. 79'428.-- (Fr. 129'071.-- / 13 x 8). Bei einer Gratifikation von zwei Monatslöhnen, davon einer an Weihnachten und einer am Ende des Geschäftsjahres, wäre für das Jahr 2004 ein Nettolohn von Fr. 82'974.-- (Fr. 129'071.-- / 14 x 9) geschuldet.

Die Vorinstanz hat im Einsprache-Entscheid nicht auf den anteilmässigen Lohn, sondern auf die Bezüge vom Kontokorrentkonto der Rekurrentin im fraglichen Zeitraum abgestellt, die Fr. 83'128.-- umfassen. Da die Rekurrentin gegenüber der Gesellschaft per 1. Mai 2004 jedoch über ein Guthaben von Fr. 161'733.19 verfügte, kann ihre Behauptung, es handle sich bei diesen Bezügen um nicht steuerbare Darlehensrückzahlungen, nicht von der Hand gewiesen werden. Auch die Tatsache, dass der Jahreslohn am 30. April 2005 diesem Kontokorrentkonto gutgeschrieben wurde, vermag daran nichts zu ändern. Allein dadurch werden die zuvor getätigten Bezüge nicht zu Lohnzahlungen. Ebenso ist nicht entscheidend, ob in der P. AG ein spezielles Aktionärsdarlehenskonto ausgewiesen wird oder das Darlehen im Rahmen des Kontokorrentkontos geführt wird. Die Besteuerung der im Jahr 2004 getätigten Bezüge im Umfang von Fr. 83'128.-- erweist sich damit nicht als stichhaltig. Zutreffend wäre die Besteuerung der anteilmässigen Einkünfte aus unselbständiger



Erwerbstätigkeit gewesen. Da deren Höhe jedoch je nach Annahme einer Gratifikation zwischen ca. Fr. 79'000.-- und Fr. 86'000.-- variiert, drängt sich keine Korrektur zur Veranlagung der Vorinstanz mit Einkünften von Fr. 83'128.-- auf.

d) Der Rekurs ist folglich abzuweisen.

e) Daran vermag auch die Tatsache, dass es im fraglichen Jahr wegen der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 30. April 2004 zu einer Überbesteuerung der Rekurrentin kommt, nichts zu ändern. Die Problematik der Überbesteuerung rührt vom Wechsel von der Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung zur Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung her, wie er im neuen, am 1. Januar 1999 in Kraft getretenen Steuergesetz verankert ist und erstmals auf das Jahr 2001 wirksam wurde. Im System der Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung wurde bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung vorgenommen. Dieser wurde das Ergebnis des ersten Geschäftsabschlusses, allenfalls umgerechnet auf zwölf Monate, zugrunde gelegt (Art. 287 Abs. 1 lit. a und Art. 288 Abs. 4 StG). Wurde die Geschäftstätigkeit nicht exakt zu Beginn eines Kalenderjahres aufgenommen, lag der erste, zwölf Monate umfassende Geschäftsabschluss bereits in der nächsten Steuerperiode (sogenanntes verschobenes oder gebrochenes Geschäftsjahr). Dieser Abschluss war nicht nur für die sofortige Besteuerung ab Zwischenveranlagung, sondern auch für die nächste Steuerperiode massgebend. In dem seit 1. Januar 2001 geltenden System der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung bemisst sich das steuerbare Einkommen grundsätzlich auch bei selbständiger Erwerbstätigkeit nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 1 StG). Wenn der Geschäftsabschluss aber nicht per Ende Jahr, sondern im Verlauf der Steuerperiode erfolgt, so wird auf das in der Steuerperiode abgeschlossene Geschäftsjahr abgestellt (Art. 67 Abs. 2 StG). Liegen zwei Geschäftsabschlüsse vor, so stellen diese eine Einheit dar und werden zusammen als Bemessungsgrundlage herangezogen. Es muss in jeder Steuerperiode ein Geschäftsabschluss erstellt werden. Zur Vermeidung von Bemessungslücken muss insbesondere auch dann ein Geschäftsabschluss erstellt werden, wenn die Steuerpflicht kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit erlischt, aber auch bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit.



Wechselt nun ein Selbständigerwerbender mit verschobenem Geschäftsabschluss vom Pränumerando- zum Postnumerandosystem, erleidet er übers Ganze gesehen eine Überbesteuerung. Diese besteht darin, dass der Selbständigerwerbende schliesslich nicht bloss bis zur unterjährigen Aufgabe der Geschäftstätigkeit nach dem letzten Jahresgeschäftsergebnis besteuert wird, sondern für die ganze Steuerperiode. Mit dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung fielen nämlich Zwischeneinschätzungen generell weg, so auch bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Deshalb kommt es bei Selbständigerwerbenden mit gebrochenem Geschäftsjahr, die nach dem Systemwechsel ihre selbständige Tätigkeit aufgeben, zu einer Überbesteuerung, da der letzte Abschluss für die gesamte Steuerperiode Bemessungsgrundlage bildet und keine Zwischenveranlagung oder pro-rata-Besteuerung erfolgt. Im Gegensatz zu anderen Kantonen haben weder das st. gallische Steuergesetz noch die dazugehörige Verordnung bezüglich der übergangsrechtlichen Behandlung selbständig erwerbstätiger Steuerpflichtiger, deren Geschäftsjahr im Vergleich zum Kalenderjahr verschoben ist, besondere Regeln aufgestellt. Insbesondere wurde gesetzlich nicht vorgesehen, dass der in diesen Fällen drohenden Überbesteuerung durch einen Zwischenabschluss per Ende eines der Übergangsjahre 1999 und 2000 oder durch eine Ermittlung des Gewinnes für das Jahr 2001 pro rata temporis entgegen gewirkt werden kann. Hingegen erachtete es die st. gallische Veranlagungspraxis als zulässig, zur Vermeidung der insgesamt unbestrittenermassen drohenden Überbesteuerung während der Übergangsjahre verschobene Geschäftsjahre für den weiteren Verlauf der Geschäftstätigkeit mit dem Kalenderjahr in Übereinstimmung zu bringen, indem eine unterjährige oder eine überjährige Geschäftsperiode zum Abschluss gebracht werden konnte (vgl. dazu StB 314 Nr. 6 in der Fassung vom 1. Juli 2000). Das Verwaltungsgericht hat diese von der Vorinstanz in der verwaltungsintern geltenden, jedoch öffentlich zugänglichen Weisung vorgesehenen Lösungen zur Vermeidung einer Überbesteuerung beim Systemwechsel als zureichend erkannt. Soweit Steuerpflichtige keine dieser Lösungen gewählt hätten, verlange das übergeordnete Recht, insbesondere der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, nicht, dass auch andere Vorgehensweisen steuerlich anerkannt würden (vgl. SGE 2005 Nr. 3).

Der Tatbestand einer Überbesteuerung ist nicht in jedem Fall gleichzusetzen mit einer Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der



wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt: BV) gebietet, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mitteln gleichmässig belastet werden und sich die Steuerbelastung nach den den Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten muss. Nicht jede Ungleichbehandlung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist indessen als verfassungswidrig einzustufen. Unzulässig ist eine Regelung lediglich dann, wenn sie in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf 2002, N 16 f. zu Art. 127 BV). Eine Schranke setzt das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung dort, wo besteuert würde, ohne dass wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorliegt oder wo die Besteuerung die vorhandene Leistungsfähigkeit geradezu zerstören würde. In Extremfällen gewährt daher das Leistungsfähigkeitsprinzip einen Schutz vor exzessiver Besteuerung (Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, a.a.O., N 20 zu Art. 127 BV).

Die st. gallische Gesetzgebung sieht für den Fall der nachträglichen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mit gebrochenem Geschäftsjahr keine Möglichkeit der anteilmässigen Erfassung des letzten Geschäftsergebnisses vor. Entsprechend Art. 67 StG ist daher auch in diesen Fällen das ganze Jahresergebnis zur Besteuerung heranzuziehen. Trotzdem ist bei der Rekurrentin die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gegeben, sie wird durch die gebotene Besteuerung nicht zerstört. Es liegt daher keine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Auch von einem Extremfall im Sinn einer konfiskatorischen Besteuerung kann keine Rede sein.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.



2. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.