



Fall-Nr.: I/1-2013/70, 71
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 17.12.2013
Entscheiddatum: 17.12.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.12.2013

Art. 31 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 18 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Abgrenzung von Privatvermögen und Geschäftsvermögen. Die Beteiligung eines selbständigen Rechtsanwalts an einer Unternehmung wurde mangels Vorliegen der massgebenden Voraussetzungen zu Recht dem Privatvermögen zugeordnet (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Dezember 2013, I/1-2013/70, 71).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2010)

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2010)



Sachverhalt:

A.- X – im Jahre 2010 wohnhaft in C – ist als Rechtsanwalt selbständig erwerbstätig. Im Jahresabschluss 2010 seiner damals in D domizilierten Kanzlei verbuchte er unter anderem eine Abschreibung auf der Beteiligung an der inzwischen liquidierten A AG in der Höhe von Fr. 76'503.06 und deklarierte in der Steuererklärung 2010 Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb im Betrag von Fr. 309'725.--. Die Veranlagungsbehörde liess dies mit der Begründung, die Beteiligung sei dem Privatvermögen zuzuordnen, nicht zu und veranlagte X unter Berücksichtigung weiterer Korrekturen für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 364'100.-- (satzbestimmend) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'886'000. (satzbestimmend) sowie für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen in der Höhe von Fr. 364'800.--. Die dagegen erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 14. März 2013 ab.

B.- Mit Eingabe vom 17. April 2013 (Poststempel) erhob X bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs und Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts. Er beantragte, der Einspracheentscheid vom 14. März 2013 sei aufzuheben; es seien die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit im Jahr 2010 von Fr. 386'228.-- auf die deklarierten Fr. 309'725.-- zu reduzieren; unter Kosten und Entschädigungsfolge.

Mit Verweis auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer 2010 sowie der direkten Bundessteuer 2010. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- bzw. Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Rechtsmittel sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Streitig ist, ob die im Jahr 2010 vorgenommene Abschreibung auf Beteiligungen in der Höhe von Fr. 76'503.-- den Einkünften aus selbständigem Erwerb des Rekurrenten und Beschwerdeführers zuzurechnen ist oder nicht.

a) Die Vorinstanz erwog, gemäss Handelsregisterauszug habe der Zweck der A AG im Führen von Betrieben, Handel mit und der Herstellung von Apparaten und Geräten für den Transport und die Entsorgung von Lebensmitteln und hygienisch heiklen Sonderabfällen sowie in der Erbringung von Beratungsdienstleistungen auf dem Gebiet medizinischer/hygienischer Abfallentsorgung bestanden. Abfallentsorgung und Anwaltstätigkeit seien keine "verwandten Gebiete". Ebenso wenig stehe fest, dass durch das Halten der Beteiligung das Geschäftsergebnis der Anwaltskanzlei konkret verbessert worden sei. Nebst den Honoraren für die Gründung und die Liquidation seien keine weiteren Entschädigungen geflossen.

Der Pflichtige hält dem entgegen, bei der Abschreibung in der Höhe von Fr. 76'503. handle es sich um einen Verlust aus einer Beteiligung an der A AG, die dem



Geschäftsvermögen zuzurechnen gewesen sei. Sie sei aus dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen finanziert worden und habe ausschliesslich dem Zweck gedient, neue Anwaltsaufträge zu generieren. Die Vorinstanz habe die Zuordnung zum Geschäftsvermögen in den Jahren 2007 bis 2009 akzeptiert.

b) Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. Art. 31 Abs. 2 StG gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, als Geschäftsvermögen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Dies hat gegenüber den Steuerbehörden durch klare und unmissverständliche Mitteilung zu erfolgen. Der Steuerpflichtige hat den geeigneten Nachweis darüber zu erbringen, dass die Erklärung zum erforderlichen Zeitpunkt abgegeben wurde (M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 60 zu Art. 18 DBG).

Beteiligungen sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dem Geschäftsvermögen von Personenunternehmen zuzurechnen, wenn die Einzelfirma und die mit der Beteiligung gehaltene Kapitalgesellschaft wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind, die Titel zu Geschäftszwecken erworben werden oder die Beteiligung dem Inhaber der Einzelfirma massgeblichen Einfluss auf ein in einer ähnlichen Branche tätiges Unternehmen verschafft oder die Tätigkeit der Einzelfirma sinnvoll ergänzt, so dass dem Inhaber ermöglicht wird, das Betätigungsfeld seiner Stammfirma auszuweiten. Massgebend ist zudem der Wille des Betreffenden, seine Beteiligungsrechte konkret zur Verbesserung des Geschäftsergebnisses seines eigenen Unternehmens zu nutzen (vgl. Reich, a.a.O., N 51a zu Art. 18 DBG, mit weiteren Hinweisen; GVP 1996 Nr. 17).

c) Das Aktienkapital der A AG betrug Fr. 300'000.-- (act. 7/lb Beilage 5). Der Pflichtige beteiligte sich mit Fr. 100'000.-- bzw. einem Drittel daran. Obwohl die 20-Prozent-Grenze überschritten wurde, ist nicht von einem gewillkürten Geschäftsvermögen auszugehen, da eine entsprechende Mitteilung an die Steuerbehörde unterblieb. Zu prüfen ist deshalb, ob die Beteiligung zumindest vorwiegend geschäftlichen Zwecken diene.



Es ist unbestritten, dass die Beteiligung zu Lasten des Geschäftskontos des Pflichtigen bezahlt wurde. Der Mittelherkunft für die Anschaffung des betreffenden Aktivums kommt jedoch geringeres Gewicht zu als seiner Zweckbestimmung im Betrieb, d. h. der technisch wirtschaftlichen Funktion (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 96 zu Art. 18 DBG). Nach Angaben des Pflichtigen bestand diese in der Generierung zusätzlicher Mandate. Es habe der Wille bestanden, die Beteiligung konkret dafür zu nutzen, die anwaltliche Tätigkeit zu fördern bzw. die entsprechenden Ergebnisse zu verbessern. Inwiefern ihm aber gerade der Erwerb einer Beteiligung an der A AG besondere geschäftliche Vorteile hätte bringen sollen, legt er nicht dar. Der Unternehmenszweck – Führen von Betrieben, Handel mit und Herstellung von Apparaten und Geräten sowie Erbringung von Beratungsdienstleistungen auf dem Gebiet der medizinischen/hygienischen Abfallentsorgung – lässt ebenfalls nicht auf einen spezifischen Bedarf an anwaltlicher Tätigkeit schliessen. Dass sich im Zusammenhang mit der Führung eines Unternehmens häufig juristische Fragen ergeben und die Pflege von Kundenbeziehungen ganz allgemein Grundlage für weitere, über den eigentlichen Unternehmenszweck hinausgehende – bspw. eben auch anwaltliche – Aufträge bildet, ist indessen nicht zu bestreiten. Die Beteiligung an einem Unternehmen ist deshalb jedoch noch nicht per se als enge wirtschaftliche Verbundenheit zu werten. Sie ist vielmehr Teil eines Netzwerkes, das die Basis einer selbständigen Geschäftstätigkeit bildet. Anders wäre die Sache zu beurteilen, wenn sich der Beschwerdeführer an einem Unternehmen beteiligt hätte, das seine Kunden bspw. in Gründungs-, Sanierungs- oder Steuerfragen unterstützt. Mit diesen Themen sind immer auch rechtliche Aspekte verknüpft, die juristisches Fachwissen erfordern. Dass der Rekurrent zweimal für die A AG tätig wurde, ändert nichts an dieser Beurteilung. Seine anwaltliche Tätigkeit beschränkte sich auf die Gründung der A Holding AG im Jahre 2007 und die Liquidation der A AG im Jahre 2010.

Der Rekurrent und Beschwerdeführer bringt weiter vor, er habe seine wirtschaftlichen Interessen wegen des schlechten Geschäftsverlaufs der A AG nicht realisieren können. Der Wille, mittels der Beteiligung neue Aufträge zu generieren, habe aber von Anfang an bestanden. Ob dies zutrifft, kann offen bleiben, denn erforderlich ist nicht nur der in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte Wille, die Beteiligungsidee konkret dazu zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw.



dessen Gewinnchancen zu verbessern, sondern auch dessen konkrete Umsetzung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2012 vom 25. September 2012 E. 2.4.1). Wie diese erfolgt sein soll, wird vom Pflichtigen nicht dargelegt und ist auch aus den Akten nicht ersichtlich. Da es auf den alleinigen Willen nicht ankommt, kann zudem auf die Befragung der vom Pflichtigen im Sinne eines Beweisantrages benannten Zeugen ohne Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör verzichtet werden. Sie könnten nach Angaben des Pflichtigen lediglich bestätigen, dass das Erwerbsmotiv der Beteiligung ausschliesslich darin bestand, neue Anwaltsaufträge zu generieren. Im Übrigen kennt – abgesehen von Ausnahmen im Steuerstrafrecht, das den Zeugenbeweis ausdrücklich vorsieht (vgl. Art. 259 Abs. 1 StG bzw. Art. 188 Abs. 2 DBG) – weder das Bundessteuerrecht noch das kantonale Steuerverfahrensrecht eine Zeugnispflicht. Im Recht der direkten Bundessteuer wird der Zeugenbeweis zwar zugelassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 62 ff. zu Art. 123 DBG), im kantonalen Recht jedoch nicht (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts B 2011/243 vom 15. Oktober 2012 E. 2.1.1, publiziert in: www.gerichte.sg.ch).

d) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Vorinstanz die Beteiligung an der A AG zu Recht dem Privatvermögen des Rekurrenten und Beschwerdeführers zuwies und die Abschreibung auf Beteiligungen in der Höhe von Fr. 76'503.-- bei den Einkünften aus selbständigem Haupterwerb nicht zuliess. Die Beteiligung an der A AG gehörte im Zeitpunkt der Abschreibung zum Privatvermögen.

4.- Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht geltend, die Beteiligung sei bereits in den Vorjahren im Geschäftsvermögen geführt worden. Die Vorinstanz habe dies während drei Jahren akzeptiert. Dass sie dies nun plötzlich nicht mehr tue, sei stossend und widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Nach ständiger Rechtspraxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.747/2004 vom 9. Mai 2005 = Pra 2006 Nr. 16 E. 3.2). Die Neubeurteilung durch die Steuerbehörde ist jedoch eingeschränkt, wenn es sich um einen Dauersachverhalt handelt, der durch die Steuerbehörde ausdrücklich beurteilt wurde. Wurden einer steuerpflichtigen Person



bspw. Abschreibungen auf einem Vermögensobjekt verweigert, weil es sich dabei um ein Objekt des Privatvermögens handle, verhält sich die Steuerbehörde widersprüchlich, wenn sie in späteren Steuerperioden dieses Vermögensobjekt als Geschäftsvermögen einstuft, ohne dass sich die Umqualifikation durch die Änderung des Sachverhalts rechtfertigen liesse (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 82 zu VB zu Art. 109-121 DBG). Das Bundesgericht wies darauf hin, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein nicht die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen zu bewirken vermag (Reich, a.a.O., N 50 zu Art. 18 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2A.431/2000 vom 9. April 2001 = Pra 2001 Nr. 164 E. 5c).

Aufgrund der Akten scheint sich die Vorinstanz nie explizit zur buchhalterischen Erfassung der Beteiligung geäußert zu haben. Dies war offenbar nicht notwendig, da das Aktienpaket in den Jahren 2007 bis 2009 mit dem gleichbleibenden Wert von Fr. 100'000.-- in den Büchern geführt wurde (act. 7/lb). Erst im Rahmen der Steuerveranlagung 2010 änderte sich dies, als vom Pflichtigen eine Abschreibung in der Höhe von Fr. 76'503.-- vorgenommen wurde. In Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist darin kein widersprüchliches Verhalten zu erkennen, da in den vorangegangenen Jahren keine ausdrückliche Beurteilung durch die Steuerbehörde erfolgte. Dies wird vom Rekurrent und Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht. Zudem wurde von der Veranlagungsbehörde keine Zusicherung gemacht, die eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben rechtfertigte (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 668 ff.) Der Rekurs und die Beschwerde sind deshalb abzuweisen.

5.- Die Steuerauscheidung auf die Gemeinden C und D (Wohnort/Arbeitsort im Jahre 2010) ist nicht streitig. Sie wurde am 20. Juni 2012 zusammen mit der Steuerveranlagung vorgenommen. Dies ist jedoch nicht zulässig, da die Ausscheidung der Steuerfaktoren auf die beteiligten Gemeinden Gegenstand einer besonderen Verfügung und nicht Bestandteil der Veranlagung ist. Die innerkantonale Steuerauscheidung kann erst vorgenommen werden, wenn das im Kanton steuerbare Einkommen und Vermögen feststehen. Zudem liegt die Zuständigkeit, über Einsprachen gegen die innerkantonale Steuerauscheidung zu entscheiden, beim Gemeindesteuernamt und nicht bei der Vorinstanz bzw. der Veranlagungsbehörde (Art. 235 StG; vgl. dazu VRKE I/1-2012/123 E. 2, publiziert in: www.gerichte.sg.ch).



St.Galler Gerichte

Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 14. März 2013 ist deshalb aufzuheben, soweit er die Ausscheidung des steuerbaren Einkommens (satzbestimmend Fr. 364'100.--) und des steuerbaren Vermögens (satzbestimmend Fr. 1'886'000.--) auf die Gemeinden des Kantons St. Gallen zum Gegenstand hat. In diesem Punkt ist die Angelegenheit zwecks Übermittlung an das Gemeindesteueramt C zur Vornahme der Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (144 Abs. 1 DBG; Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.--, insgesamt Fr. 1'600.--, für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von je Fr. 800.-- sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 14. März 2013 wird aufgehoben soweit

er die Ausscheidung des satzbestimmenden steuerbaren Einkommens von

Fr. 364'100.-- und des satzbestimmenden steuerbaren Vermögens von

Fr. 1'886'000. auf die Gemeinden des Kantons St. Gallen zum Gegenstand hat.
4. Die Sache wird zwecks Übermittlung an das Gemeindesteueramt C zur Vornahme

der Steuerausscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
5. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von je
Fr. 800.--,



insgesamt Fr. 1'600.--, unter Verrechnung der Kostenvorschüsse von je Fr. 800.--.