



Fall-Nr.:	I/1-2016/48
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	23.08.2016
Entscheiddatum:	23.08.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.08.2016

Art. 197 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1). Der deutsche Revisionsgesuchsteller hatte in einem Verständigungsverfahren mit der Eidg. Steuerverwaltung eine Reduktion der steuerbaren Einkünfte ab 1996 für mehrere Jahre erwirkt. Im Kanton St. Gallen war er von 1996 bis 1998 beschränkt steuerpflichtig. Das Kantonale Steueramt stellte bei der neuen Bemessung der steuerbaren Einkünfte auf einen Vergleich der Steuerperioden ab. Der Revisionsgesuchsteller beantragte für 1997 und 1998 als Vergleichsgrundlage die Berücksichtigung der Bemessungsperioden, welche damals nicht mit den Steuerperioden zusammenfielen. Die unangefochten gebliebene Revision für 1996 stellte auch auf die Steuerperiode als Vergleichsgrundlage ab, weshalb es einem unzulässigen Methodendualismus gleichkäme, wenn für die anderen Jahre auf die Bemessungsperiode abgestellt würde (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 23. August 2016, VRKE I/1-2016/48).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei, a.o.
Gerichtsschreiberin Tanja Ivanovic

X, Rekurrent,

vertreten durch Dr.iur. Bruno Eugster, Rechtsanwalt, Neugasse 44, Postfach 552,
9001 St. Gallen,

gegen



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

betreffend

Revision

Sachverhalt:

A.- X ist deutscher Staatsbürger und führte in A ein Patentanwaltsbüro. Seit 1993 unterhielt er eine Zweitniederlassung der Kanzlei in St. Gallen. Ende Dezember 1998 verlegte er die Niederlassung von St. Gallen nach B im Kanton C. Sein Wohnsitz befand sich – wie derjenige seiner Ehefrau – in A.

B.- Das Finanzamt A nahm die Jahre 1996 bis 2003 zum Gegenstand von Betriebsprüfungen. Es erfolgten Aufrechnungen seitens der deutschen Behörden. Am 5. Dezember 2003 ersuchte X bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung um Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Gegenstand des Verfahrens war der in der Schweiz zu versteuernde Gewinn aus seiner Tätigkeit als Patentanwalt in den Jahren 1996 bis 1998 und 2001. Mit Schreiben vom 18. Dezember 2006 stellte er vorsorglich ein Revisionsbegehren beim Kantonalen Steueramt St. Gallen. Darin beantragte er, es seien die Veranlagungen für die Staats- und Gemeindesteuern der Bemessungsjahre 1996 bis 1998 und für die direkte Bundessteuer für die Periode 1996 bis 1998 respektive die Steuerjahre 1997/1998 und 1999/2000 in Revision zu nehmen. Die Veranlagungen seien entsprechend der Rechtsmittelverfahren vor dem Finanzamt A, respektive des eingeleiteten Verständigungsverfahrens in einer Weise abzuändern, dass es nicht zu einer Doppelbesteuerung Schweiz/Deutschland komme. Die Verhandlungen zwischen X und den deutschen Steuerbehörden im Zusammenhang mit der Korrektur der Ergebnisse der Jahre 1996 bis 2003 führten am 24. Februar 2012 zu einer Einigung. Diese sah vor, dass für die Jahre 1996 bis 1998 die Gesamtgewinne der Kanzlei je hälftig auf die Schweiz und Deutschland aufgeteilt wurden. Diese Lösung wurde vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen des eidg. Finanzdepartements als angemessen beurteilt. Zudem wurde anerkannt, dass zur



St.Galler Gerichte

Vermeidung der Doppelbesteuerung die Veranlagungen in der Schweiz zu korrigieren seien.

C.- Mit Verfügung vom 16. Februar 2016 hiess das kantonale Steueramt den Antrag von X betreffend das Steuerjahr 1996 gut. Auf sein Revisionsbegehren für die Steuerjahre 1999/2000 wurde nicht eingetreten, da er in diesen Jahren keine Zweigniederlassung in St. Gallen hatte und entsprechend nicht im Kanton St. Gallen besteuert wurde. Schliesslich wurde das Revisionsbegehren bezüglich der Steuerjahre 1997/1998 mit der Begründung abgewiesen, dass für die Steuerjahre 1997/1998 eine tiefere Besteuerung als gemäss Einigung mit Deutschland erfolgt sei, weshalb für diese Periode keine Doppelbesteuerung vorliege.

D.- Gegen den Abweisungsentscheid vom 16. Februar 2016 erhob X mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 15. März 2016 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben, dem Entscheid, das revidierte Steuerjahr 1996 für die Berechnung der Kantons- und Gemeindesteuern für den Zeitraum 1997/1998 zugrunde zu legen und die Differenz zur festgesetzten Steuer unter Verzinsung dem antragstellenden Unterzeichner zu erstatten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das Kantonale Steueramt beantrage mit Vernehmlassung vom 29. April 2016 die Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Dies tat er mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 2. Juni 2016 und hielt darin am Rekurs fest.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 15. März 2016 ist rechtzeitig eingereicht



St.Galler Gerichte

worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 197 Abs. 3 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.- a) Nach Art. 197 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c), wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (lit. d), oder wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. d bis f dieses Gesetzes erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (lit. e). Auf ein Revisionsbegehren wird nach Art. 197 Abs. 2 StG nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten seit Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen (Art. 197 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP).

b) Die Vorinstanz ist zu Recht auf das Revisionsbegehren teilweise eingetreten. Aus den Verhandlungen zwischen dem Rekurrenten und den deutschen Steuerbehörden resultierte eine geänderte Aufteilung der Einkünfte auf die Schweiz und auf Deutschland in den Steuerjahren 1996 bis 1998. Folglich musste die Vorinstanz prüfen, ob in Bezug auf die rechtskräftigen Veranlagungen des Kantons St. Gallen der Revisionsstatbestand von Art. 197 Abs. 1 lit. d StG erfüllt ist.

3.- Zu prüfen ist im Folgenden, wie sich die Einigung des Rekurrenten mit den deutschen Behörden im Hinblick auf eine Doppelbesteuerung auswirkt.



a) Bei der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung (im Folgenden: Pränumerandobesteuerung) fallen die Steuer- und die Veranlagungsperiode zusammen; die Bemessungsperiode geht diesen beiden Perioden voran. Der Steuerpflichtige entrichtet die Steuer auf dem Einkommen, das er in jener Periode erzielt hat, welche der Steuer- und Veranlagungsperiode vorangegangen ist (M. Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, S. 418). Ab dem 1. Januar 2001 hat die Mehrheit der Schweizer Kantone, insbesondere auch der Kanton St. Gallen, den grundlegenden Systemwechsel von der Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung zur Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung durchgeführt (Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Zeitliche Bemessung der Steuern Februar 2015, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch>).

Das Doppelbesteuerungsverbot verbietet die aktuelle und die virtuelle Doppelbesteuerung (Vallender/Wiederkehr, Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, N 58 f. zu Art. 127). Nach der langjährigen Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Doppelbesteuerung vor, «wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung)» (statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_250/2013 vom 29. August 2013 E. 2.1). Die Doppelbesteuerung wird durch zwei verschiedene Methoden vermieden. Man unterscheidet zwischen der Befreiungsmethode (Freistellung des Steuerobjekts) und der Anrechnungsmethode (Anrechnung der erhobenen Steuer). Im internationalen Steuerrecht finden beide Methoden Anwendung. Die Grundsätze der Befreiungsmethode im interkantonalen Verhältnis werden grundsätzlich auch im internationalen Verhältnis angewandt. Die Anrechnungsmethode findet in der Regel Anwendung, wenn ein Steuerobjekt in zwei Staaten gleichzeitig steuerbar ist, und beide Staaten zur Besteuerung befugt sind. Gemäss dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62) wird bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, die Doppelbesteuerung vermieden,



indem die aus der Schweiz stammenden Einkünfte in der Schweiz besteuert werden können (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a DBA-D).

Als widersprüchlich oder als verbotener Methodendualismus ist das Verhalten der Steuerbehörde einzustufen, wenn sie in der gleichen Sache zwei sich ausschliessende Methoden bei der Sachverhaltsfeststellung oder der Gesetzesauslegung anwendet. Die Bedeutung des Verbots des Methodendualismus erschöpft sich im Steuerrecht in der Verhinderung von widersprüchlich motivierten Mehrfachbesteuerungen einer steuerpflichtigen Person durch die nämliche Steuerbehörde oder allenfalls durch verschiedene Behörden. Hingegen greift es dann nicht ein, wenn verschiedene Steuerbehörden gegenüber verschiedenen Steuerpflichtigen auf unterschiedlicher gesetzlicher Grundlage zu abweichenden Beurteilungen ein und desselben rechtserheblichen Sachverhalts gelangt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, VB zu Art. 109-121 DBG N 83 f.; vgl. GVP 1980 Nr. 54).

b) Die Vorinstanz hat den Rekurrenten für das Steuerjahr 1996 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 284'000.– veranlagt, wobei sie ein Einkommen aus selbständigem Erwerb von Fr. 288'051.– zugrundelegte. Gemäss der Vereinbarung mit der deutschen Steuerbehörde hätte für das Steuerjahr 1996 für den Kanton St. Gallen ein Erwerbseinkommen von Fr. 151'910.– resultiert. Für die revisionsweise Korrektur stützte sich die Vorinstanz auf diesen gemäss Einigung für das Steuerjahr 1996 ermittelten Betrag. Dieser Punkt blieb im Rekurs unangefochten. Für die Steuerjahre 1997/1998 stellte sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass keine Revision notwendig sei. Sie habe den Rekurrenten für die Steuerjahre 1997/1998 auf der Grundlage von Erwerbseinkünften der beiden Jahre 1995 (Fr. 398'909.–) und 1996 (Fr. 214'320.–), durchschnittlich also Fr. 301'114.– veranlagt. Gemäss Verhandlungsergebnis mit Deutschland hätten für 1995 Fr. 252'535.– und für 1996 Fr. 301'114.–, durchschnittlich also Fr. 353'299.– besteuert werden dürfen. Dieser Betrag ergebe sich aus dem Durchschnitt, der von den deutschen Steuerbehörden festgelegten Beträge für die Jahre 1997 und 1998. Da der Rekurrent im Kanton St. Gallen mit einem tieferen Ansatz veranlagt worden sei, liege für die Steuerjahre 1997/1998 keine Doppelbesteuerung vor.



Im Rekurs wird vorgebracht, bei dieser Vorgehensweise werde die Tatsache auf den Kopf gestellt, dass in jedem der drei Jahre das jeweils festgesetzte Einkommen in der Schweiz verringert worden sei. Gleichwohl führe nur das Jahr 1996 zu einer anerkannten Doppelbesteuerung und deren Beseitigung. Richtigerweise müsse der Durchschnitt der Jahre 1995 (Fr. 398'909.–) und des revidierten 1996 (Fr. 151'910.–) für die Berechnung des steuerbaren Einkommens für die Steuerjahre 1997/1998 herangezogen werden. Daraus resultiere ein Durchschnitt von Fr. 269'909.50. Dieser Betrag sei niedriger als der durch die Vorinstanz für die Steuerperiode 1997/1998 zugrunde gelegte Betrag von Fr. 301'114.–, weshalb eine Doppelbesteuerung vorliege, die zu beseitigen sei.

c) Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass gemäss Staatssekretariat für internationale Finanzfragen bis zum Wechsel von der Pränumerando- zur Postnumerandobesteuerung bei einer Aufrechnung im Ausland im Jahr x in der Schweiz die Korrektur ungeachtet der davon abweichenden Bemessungsperiode in der Steuerperiode des Jahres x vorgenommen worden sei. Somit sei auf die Steuerperiode und nicht auf die Bemessungsperiode abzustellen. Im vorliegenden Fall müsste demnach ausschliesslich die Veranlagung 1997/1998 mit der Bemessungsperiode 1995/1996 zur Korrektur herangezogen werden. Da der Rekurrent seine Niederlassung per Ende Dezember 1998 nach C verlegt habe, seien die Jahre 1997/1998 nie Bemessungsperiode im Kanton St. Gallen gewesen. Es seien jedoch beide Methoden denkbar: Man könne sowohl auf die Steuerperiode, wie auch auf die Bemessungsperiode abstellen. Es sei lediglich ein Methodendualismus abzulehnen. Schliesslich hält die Vorinstanz fest, dass sich für den Rekurrenten eine grössere Rückerstattung ergebe, wenn für das Steuerjahr 1996 das steuerbare Einkommen von Fr. 284'000.– auf Fr. 147'900.– reduziert als wenn bei den Steuern der Jahre 1997 und 1998 ein steuerbares Einkommen im Umfang von Fr. 251'942.– berücksichtigt werde.

d) Wie oben erläutert wurde, galt in der fraglichen Periode die Praenumerandobesteuerung. Dies führte bei Aufrechnungen im Ausland regelmässig zu Problemen, für deren Lösung zwei Methoden zur Auswahl standen. Der Rekurrent will für die Hauptveranlagung 1997/1998 auf die Bemessungsperiode und somit auf die zweite Methode abstellen. Vor diesem Hintergrund würde es einen unzulässigen Methodendualismus darstellen, würde für die Hauptveranlagung 1997/1998 auf die



Bemessungsperiode abgestellt, für die Hauptveranlagung 1995/1996 jedoch auf die Steuerperiode. Der Rekurrent argumentiert widersprüchlich, wenn er einerseits vorbringt, dass der ihn begünstigende Teil nicht angefochten sei und er eine reformatio in peius ablehne. Damit erklärt er sich mit der von der Vorinstanz angewandten Methode für das Steuerjahr 1996 einverstanden, während er für die Hauptveranlagung 1997/1998 eine andere Methode angewandt haben will. Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass ein solches Vorgehen nicht angebracht sei, weil die Änderung zugunsten des Rekurrenten im Jahr 1996 auf diese Weise zwei Mal bzw. für drei Steuerjahre berücksichtigt werden würde. Zwar wären beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich zulässig. Sinn und Zweck von Art. 197 Abs. 1 lit. d StG ist aber die Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Dieser Zweck wird mit der von der Vorinstanz angewendeten Methode erreicht. Ein Anspruch, im Rahmen der Revision durch eine Anwendung verschiedener Methoden eine weitere Entlastung zu erwirken, indem ein Bemessungsjahr für drei Steuerjahre als Massstab herangezogen wird, besteht indes nicht. Daraus folgt, dass der Entscheid der Vorinstanz korrekt ist, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.– ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 800.– werden dem Rekurrenten auferlegt, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.