



Fall-Nr.: I/1-2020/211
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 27.01.2022
Entscheiddatum: 21.10.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21. Oktober 2021

Art. 183 StG (sGS 811.1), Art. 120 DBG (SR 642.11), Art. StHG (SR 642.14). Die Vorinstanz wies im Hinblick auf die Fusion zweier Gesellschaften in einem Steuerruling (Steuervorbescheid) zusätzlich darauf hin, dass die Gewinnsteuerwerte der absorbierten Schwestergesellschaft seit dem Geschäftsjahr 2010 noch nicht definitiv seien. Dass die Vorinstanz im entsprechenden Schreiben zwei verschiedene Sachverhalte thematisierte war deutlich erkennbar, weshalb kein Verstoss gegen die Verwaltungspraxis der Nichtvermischung von Veranlagungs- und Rulingverfahren ersichtlich ist, und dieses verjährungsunterbrechend wirkte (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2021, I/1-2020/211). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2021/253).

Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2021/253).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

F AG, Rekurrentin,

vertreten durch Rechtsanwalt Samuel Ramp, Fischer Ramp Partner AG,
Hottingerstrasse 21, Postfach, 8024 Zürich,

gegen

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

betreffend



Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 30. Juni 2012

Sachverhalt:

A.- Die F AG wurde am 1. November 2006 ins Handelsregister eingetragen. Sie ist hauptsächlich im Immobilienbereich tätig, namentlich in der Verwaltung und Vermittlung von Liegenschaften. Die Gesellschaft verlegte ihren Sitz am 9. Dezember 2010 von Y nach Z.

B.- Mit Schreiben vom 19. April 2016 informierte die F AG das Kantonale Steueramt über die beabsichtigte Fusion mit der O AG, B, die unter anderem Eigentümerin einer in W gelegenen Liegenschaft war. Die F AG teilte mit, sie gehe davon aus, dass die Fusion hinsichtlich der Kantonssteuern steuerneutral sei und die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht der O AG mit der Fusion ende, und bat um eine Stellungnahme. Das Kantonale Steueramt bestätigte diese Einschätzung am 12. Mai 2016 im Sinn eines Steuerrulings (Steuervorbescheid). Ergänzend hielt es hinsichtlich der Einbringung der Liegenschaft in W in die F AG fest, dass die Steuerveranlagungen der O AG seit dem Geschäftsjahr 2010 und somit auch die Gewinnsteuerwerte gemäss provisorischer Bilanz per 31. Dezember 2015 nicht definitiv seien. Am 20. Juni 2016 übernahm die F AG die Aktiven und Passiven der O AG durch Absorptionsfusion, und zwar gemäss Bilanz vom 31. Dezember 2015. Mit Grundbuchanmeldung vom 7. Juli 2016 ersuchte sie das Grundbuchamt W um Eintragung als neue Eigentümerin.

C.- Am 23. April 2020 veranlagte das Kantonale Steueramt die F AG (vormals O AG) aufgrund des Rechnungsabschlusses per 30. Juni 2012 für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. XXX.–. Dagegen erhob die F AG als Rechtnachfolgerin der veranlagten Gesellschaft am 11. Mai 2020 Einsprache und machte die Veranlagungsverjährung geltend. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 21. September 2020 ab.

D.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 23. Oktober 2020 (Datum der Postaufgabe: 24. Oktober 2020) erhob die F AG Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 21. September 2020 und die Veranlagungsverfügung vom 23. April



St.Galler Gerichte

2020 seien aufzuheben und die provisorisch bezahlten Steuern zurückzuerstatten, eventualiter sei die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 10. Dezember 2020 die Abweisung des Rekurses. Dazu nahm die F AG am 25. Januar 2021 nochmals Stellung. Am 8. Juli 2021 reichte das Kantonale Steueramt weitere Akten ein, die der F AG in Kopie zugestellt wurden.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 23. Oktober 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten, soweit er sich gegen den Einspracheentscheid vom 21. September 2020 richtet. Nicht einzutreten ist auf den Rekurs jedoch, soweit damit die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 23. April 2020 beantragt wird. Diese Verfügung ist mit dem Erlass des Einspracheentscheids formal weggefallen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 135 N 4).

2.- Anfechtungsobjekt ist der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 21. September 2020, mit der die Steuerveranlagung 2012 bestätigt wurde. Zu prüfen ist, ob das Recht, die Rekurrentin für die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 30. Juni 2012 zu veranlagern, verjährt ist.

a) Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen (Art. 183 Abs. 1 StG). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (Abs. 2 lit. a), solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist (b), solange weder der



Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (c). Die Verjährung wird unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (Abs. 3 Ziff. 1), jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (Ziff. 2), der Einreichung eines Erlassgesuches (Ziff. 3) oder der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (Ziff. 4). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit Art. 120 DBG überein, weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Normen verwiesen werden kann.

Zu den auf Feststellung des Steueranspruchs gerichteten und die Verjährungsfrist unterbrechenden Amtshandlungen gehören unter anderem die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Mitteilung, dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen wird, ein Antwortschreiben auf eine Anfrage der steuerpflichtigen Person und die dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen der ordentlichen Rechtsmittelinstanzen. Dabei muss der steuerbegründende Tatbestand bloss im Wesentlichen umrissen sein – der Steuerpflichtige muss wissen, worum es geht – und braucht die Steuer noch nicht einmal ziffernmässig festgelegt zu sein. Zur Unterbrechung des Laufs der Veranlagungsverjährung genügt die schriftliche Mitteilung der Steuerbehörde, worin diese die spätere Veranlagung der periodischen Steuer in Aussicht stellt und womit sie einstweilen lediglich beabsichtigt, die Verjährung zu unterbrechen (M. Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 120 DBG N 46 f.; BGE 139 I 64 E. 3.3; P. Locher, Kommentar DBG, Basel 2015, Art. 120 N 34). Es ist nicht notwendig, dass die steuerpflichtige Person die Unterbrechungshandlungen tatsächlich zur Kenntnis nimmt. Es genügt, dass sie ihr in geeigneter Weise zur Kenntnis gebracht werden, namentlich indem eindeutig mitgeteilt wird, dass ein Tatbestand der Steuer unterliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 120 N 21; M. Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Bern 2019, N 345). Zu berücksichtigen ist schliesslich, dass für die Unterbrechung der



Verjährung keine besondere Form vorgesehen ist (Urteile des Bundesgerichts 2C_188/2010 und 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 6.3).

b) Die Vorinstanz erwog im Wesentlichen, ihr Antwortschreiben hinsichtlich der Rulingfragen vom 12. Mai 2016 sei als feststellende Amtshandlung zu verstehen, mit der der Steueranspruch geltend gemacht worden sei. Sie habe darin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Steuerveranlagungen seit dem Geschäftsjahr 2010 noch nicht definitiv erfolgt seien und um einen Steuerausscheidungsvorschlag gebeten. Es verstehe sich von selbst, dass diese Feststellung auch das Jahr 2012 betroffen habe. Im Weiteren sei die Zweiteilung des Schreibens leicht erkennbar gewesen. Der erste Abschnitt habe das Steuerruling betroffen und der zweite die noch offenen Steuerveranlagungen mit den entsprechenden Steuerausscheidungen.

Dem hält die Rekurrentin zusammengefasst entgegen, ein Steuerruling sei nur mit Blick auf einen sich in der Zukunft verwirklichenden Sachverhalt verbindlich. Damit grenze es sich klar von Auskünften im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens ab. Sie habe das Schreiben vom 12. Mai 2016 in einem Verfahren erhalten, dass gemäss der St. Galler Verwaltungspraxis klar vom Veranlagungsverfahren abzugrenzen sei. Es verstosse gegen Treu und Glauben, wenn ein Begleitschreiben in einem Rulingverfahren entgegen der im St. Galler Steuerbuch festgehaltenen Verwaltungspraxis Wirkung auf ein früheres bzw. laufendes, jedenfalls nicht in der Zukunft liegendes, Veranlagungsverfahren haben könne. Das Begleitschreiben könne daher bereits aus formellen Gründen keine auf die Feststellung oder Geltendmachung einer Steuerforderung gerichtete Amtshandlung sein. Dies sei auch aus materiellen Gründen der Fall. Die Vorinstanz habe im Schreiben vom 12. Mai 2016 hauptsächlich festgehalten, dass die Gewinnsteuerwerte gemäss provisorischer Bilanz vom 31. Dezember 2015 noch nicht definitiv seien. Dass die Steuerveranlagungen der O AG noch nicht definitiv gewesen seien, habe lediglich als Hilfstatsache für eine in Bezug auf das Ruling relevante Feststellung gedient. Auch dem Hinweis auf die interkantonale Steuerausscheidung fehle jeglicher Zusammenhang mit einem laufenden Veranlagungsverfahren. Selbst bei einer weiten Auslegung sei darin kein Wille zu erblicken, auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuwirken.



c) Die Veranlagungsverjährungsfrist von fünf Jahren begann für die Veranlagung der Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 30. Juni 2012 am 1. Juli 2012, mithin am Folgetag, nachdem das Geschäftsjahr geendet hat, zu laufen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 120 N 3). Die fünfjährige Verjährungsfrist wurde durch das Einreichen der Steuererklärung 2012 am 31. Januar 2014 (Eingang bei der Steuerbehörde) zum ersten Mal unterbrochen. Zudem erhielt der Rekurrentin nach eigenen Angaben am 10. Februar 2014 die provisorische Steuerrechnung, was die Verjährungsfrist erneut unterbrach (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 120 N 20). Folglich ist aufgrund der Akten und der Angaben der Verfahrensbeteiligten davon auszugehen, dass die relative Verjährungsfrist bis Sonntag, 10. Februar 2019, dauerte (vgl. Beusch, a.a.O., Art. 120 DBG N 30). Die Veranlagungsverfügung vom 23. April 2020 (act. 6/II/02) wäre demnach nach Ablauf der Verjährungsfrist zugestellt worden. Zu prüfen ist, ob das anlässlich des von der Rekurrentin beantragten Steuerrulings versandte Schreiben der Vorinstanz vom 12. Mai 2016 die Veranlagungsverjährung gemäss Art. 183 Abs. 1 StG unterbrach.

d) aa) Das Steuerruling bezweckt die vorgängige schriftliche und verbindliche Zusicherung des Steueramts hinsichtlich der Besteuerung eines konkreten, in der Zukunft liegenden Sachverhalts. Es grenzt sich damit klar von Auskünften im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens ab (St. Galler Steuerbuch [StB] 158 Nr. 1, Ziffn. 1.1 und 1.2, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch und dort unter dem Suchbegriff "Steuerbuch"; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 131 N 51).

bb) Mit Schreiben vom 19. April 2016 informierte die Rekurrentin verschiedene eidgenössische und kantonale Steuerbehörden sowie Grundbuchämter, namentlich auch die Vorinstanz und das Grundbuchamt W, über die geplante Fusion mit der Schwestergesellschaft O AG. Im Wesentlichen ging es dabei um die Steuerneutralität dieses Zusammenschlusses. Die Empfänger des Schreibens wurden gebeten, den sie betreffenden Sachverhalt aus steuerrechtlicher Sicht zu prüfen und ihr Einverständnis mit der Beurteilung auf dem Briefdoppel unterschriftlich zu bestätigen (act. 6/III/07). Die Vorinstanz tat dies am 12. Mai 2016, wobei sie auf der letzten Seite des Schreibens der Rekurrentin nebst der Unterschrift folgenden handschriftlichen Vermerk anbrachte: "Einverstanden. Der beiliegende Begleitbrief bildet integralen Bestandteil des Rulings." Darin bestätigte die Vorinstanz, dass sie aus Sicht der direkten Steuern im Kanton St.



St.Galler Gerichte

Gallen mit den Schlussfolgerungen der Rekurrentin einverstanden sei. Der Form halber erlaube sie sich, noch auf folgende Punkte hinzuweisen:

- Bezüglich Einbringung der Liegenschaft W in die F AG mit anschliessender interkantonaler Steuerauscheidung halte sie fest, dass die Steuerveranlagungen der O AG seit dem Geschäftsjahr 2010 und somit die Gewinnsteuerwerte gemäss der provisorischen Bilanz per 31.12.2015 noch nicht definitiv seien.
- Das Ruling beziehe sich nur auf die Steuerfolgen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Steuerpflicht im Kanton St. Gallen (Ziff. 3.1.3.1.). Allfällige weitere Steuerfolgen würden durch das vorliegende Einverständnis nicht gerult. Dieser Tatbestand falle in die Kompetenz der Sitzkantone bzw. der zuständigen Steuerämter.
- Im Zusammenhang mit der interkantonalen Steuerauscheidung warte sie gerne auf den Vorschlag der Rekurrentin.

cc) Die Vorinstanz gab ihr Einverständnis mit der steuerrechtlichen Würdigung des Sachverhalts mittels Unterschrift auf einer Kopie der letzten Seite des Schreibens der Rekurrentin vom 19. April 2016. Dadurch wurde das Steuerruling genehmigt, weshalb es grundsätzlich gereicht hätte, die unterzeichnete Seite zurückzusenden. Die Vorinstanz bestätigte das Steuerruling jedoch zusätzlich im Begleitschreiben vom 12. Mai 2016, wobei sie präziserte, das Ruling beziehe sich nur auf die Steuerfolgen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Steuerpflicht im Kanton St. Gallen (zweites Lemma). Im ersten Lemma wies sie zudem darauf hin, dass die O AG seit dem Geschäftsjahr 2010 noch nicht definitiv veranlagt worden sei und die Gewinnsteuerwerte der provisorischen Bilanz per 31. Dezember 2015 nicht definitiv seien. Diese Information erfolgte hinsichtlich der "Einbringung der Liegenschaft W" und sollte die übernehmende Rekurrentin offensichtlich über den Stand der Steuerveranlagungen der übernommenen Gesellschaft in Kenntnis setzen. Dass im Schreiben vom 12. Mai 2016 zwei unterschiedliche Sachverhalte thematisiert wurden – einerseits das die künftige Veranlagung betreffende Steuerruling und andererseits die noch offenen Steuerveranlagungen früherer Jahre –, ist deutlich erkennbar. Namentlich bezogen sich die Hinweise zum Steuerruling auf künftige Steuerperioden (zweites Lemma) und diejenigen auf die noch offenen Veranlagungen auf frühere Steuerperioden



(erstes Lemma). Ein unzulässiger Verstoss gegen die Verwaltungspraxis durch Vermischung von Veranlagungs- und Rulingverfahren ist daher nicht ersichtlich, und es besteht kein Anlass, dem Schreiben der Vorinstanz vom 12. Mai 2016 bereits aus formellen Gründen jegliche verjährungsunterbrechende Wirkung abzusprechen.

dd) Die Vorinstanz bezog sich im Schreiben vom 12. Mai 2016 nicht explizit auf die offene Veranlagung des Steuerjahres 2012. Sie hielt jedoch fest, dass die O AG "seit" dem Geschäftsjahr 2010 nicht definitiv veranlagt und die provisorische Bilanz per 31. Dezember 2015 daher ebenfalls noch "nicht definitiv" sei. Inwiefern es sich bei dieser Feststellung lediglich um eine Hilfstatsache hinsichtlich des Steuerrulings gehandelt haben soll, wie die Rekurrentin vorbrachte, ist nicht ersichtlich. Vielmehr erscheint plausibel, dass die Vorinstanz die Rekurrentin als Rechtsnachfolgerin auf die noch offenen Steuerveranlagungen – namentlich auch auf diejenige des Jahres 2012 – aufmerksam machen wollte. Mit der Formulierung "seit dem Geschäftsjahr (...) noch nicht definitiv" brachte sie ausreichend deutlich zum Ausdruck, dass sie auf die Veranlagung nicht verzichten wollte und die Realisierung der Steuerforderungen anstrebte. Andernfalls hätte sie dies im Schreiben gar nicht erwähnen müssen. Dass nicht ausdrücklich auf die spätere Veranlagung hingewiesen und mitgeteilt wurde, das Schreiben gelte (auch) als Verjährungsunterbrechung – wie dies in dem von der Rekurrentin zitierten Bundesgerichtsurteil geschildert wurde – schadet nicht. Das höchste Gericht erwog in diesem Urteil, aus Gründen der Rechtssicherheit und der Transparenz erscheine es gerechtfertigt, den Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass er auch Mitteilungen einschliessen könne, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführten, aber dem Bürger den Willen der Behörden kundtue, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten (BGE 126 II 1 E. 2f). Es unterschied zudem zwischen einer Steuerbehörde, die eine Veranlagung schlicht versäumte und derjenigen, die aufgrund äusserer Umstände ausserstande war, das Verfahren weiterzuführen (E. 2f), und reduzierte damit den Schutz der Veranlagungsverjährung auf Umstände, in denen die Steuerverwaltung die Veranlagung schlichtweg vergass (Rostetter, a.a.O., N 362). Letzteres ist der Vorinstanz nicht vorzuwerfen. Sie koordinierte ihr Vorgehen hinsichtlich der Steuerausscheidung mit den Steuerbehörden der Kantone Y und Z (act. 6/III/05), was die Weiterführung des Verfahrens zwar nicht geradezu verunmöglichte, zweifellos aber erschwerte. So stellte das Steueramt des Kantons Y den Einschätzungsentscheid für die Staats- und



St.Galler Gerichte

Gemeindesteuern 2012 erst am 2. März 2020 zu, wobei es sich auf die Steuerauscheidung des Kantons Z vom 10. Januar 2018 stützte (act. 6/III/02 und 03). Am 23. April 2020 erliess die Vorinstanz die definitive Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode vom 1. Juli 2011 bis 30. Juni 2012.

e) Somit ergibt sich, dass die Verjährung hinsichtlich der Steuerveranlagung 2012 durch das Schreiben der Vorinstanz vom 12. Mai 2016 unterbrochen und die Verjährungsfrist bis 12. Mai 2021 verlängert wurde. Die definitive Veranlagungsverfügung vom 23. April 2020 wurde der Rekurrentin folglich vor Eintritt der Veranlagungsverjährung zugestellt.

4.- Die O AG wurde aufgrund des Rechnungsabschlusses per 30. Juni 2012 für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. XXX.– veranlagt. Diese Werte entsprechen der von der Veranlagungsbehörde des Kantons Z für die Kantone Z, Y, St. Gallen, W und Q vorgenommenen Steuerauscheidung, die von einem steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. XXX.– ausging. Dies entspricht den im Jahresabschluss der O AG per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Zahlen (act. 6/III/03 und 04). Im Rekurs wurden deshalb zu Recht keine Einwände gegen die Steuerfaktoren vorgebracht. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 21. September 2020 erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

5.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– ist damit zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind zufolge Unterliegens im Rekursverfahren nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.



2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'000.– (Entscheidgebür) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.