



Fall-Nr.: I/1-2003/251
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 18.08.2004
Entscheiddatum: 18.08.2004

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2004

Art. 314 StG: Die Bruttogewinnvergleichsmethode kann bei einem Handelsbetrieb dazu dienen, in der Bemessungslücke die ordentlichen von den ausserordentlichen Erträgen abzugrenzen.

(Verwaltungsrekurskommission, 18. August 2004, I/1-2003/251)

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Rudolf Lippuner;
Gerichtsschreiberin Manuela Luminati

In Sachen

M.W.,

Rekurrent,

vertreten durch ,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 1999/2000 (ausserordentliche Einkünfte)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- M.W. betreibt in M. eine Einzelunternehmung, die mit Waren handelt. Sie hat ihren Sitz in A.

Aufgrund der mit der Steuererklärung 2001a eingereichten Gewinn- und Verlustrechnungen für die Geschäftsjahre 1999 und 2000 stellte die Veranlagungsbehörde fest, dass M.W. in diesen beiden Jahren einen ungewöhnlich hohen Bruttogewinn erzielt hatte. In einem Vierjahresvergleich ermittelte sie eine Auflösung stiller Reserven auf dem Warenlager in den Jahren 1999 und 2000 in der Höhe von Fr. 45'473.-- bzw. Fr. 22'559.--. Das kantonale Steueramt veranlagte den Steuerpflichtigen je mit einer separaten Jahressteuer auf den ausserordentlichen Einkünften von Fr. 45'400.-- (1999) und Fr. 22'500.-- (2000).

Gegen diese Veranlagungen erhob M.W. mit Eingabe seines Vertreters vom 18. Juli 2003 Einsprache.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 22. September 2003 ab.

B.- Mit Eingabe seines Vertreters vom 10. Oktober 2003 erhob M.W. gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragt, es sei auf die Besteuerung von Auflösung stiller Reserven auf dem Warenlager zu verzichten, da effektiv keine Auflösung stattgefunden habe.

Mit Vernehmlassung vom 3. Dezember 2003 beantragt die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2003 nahm der Rekurrent Stellung zur Vernehmlassung der Vorinstanz.

Auf die Ausführungen der Parteien zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den 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 10. Oktober 2003 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.- Hinsichtlich des vorinstanzlichen Verfahrens rügt der Rekurrent die Begründung des angefochtenen Einsprache-Entscheidunges. Die Vorinstanz nehme in ihrem Entscheid keinen direkten Bezug auf die Einsprache. Er macht damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

Art. 182 Abs. 1 Satz 1 StG verlangt, dass der Einsprache-Entscheid begründet wird. Nach Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP soll eine Verfügung die Gründe enthalten, auf die sie sich stützt. Massgebend für die Auslegung des Anspruchs auf Begründung ist insbesondere die Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101, abgekürzt: BV, vormals Art. 4 der Bundesverfassung in der bis 31. Dezember 1999 gültigen Fassung, BS 1, S. 3; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 1053 ff.). Danach ist die Begründung so abzufassen, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. Die Behörde muss demnach wenigstens kurz die Überlegungen nennen, von denen sie sich hat leiten lassen und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Nicht erforderlich ist, dass ausdrücklich auf jede Einwendung im Detail eingegangen wird (BGE vom 22. Januar 1998, publiziert in: NStP 1998 S. 59 ff. E. 1d mit zahlreichen Hinweisen; BGE 124 II 149 f.; vgl. auch L. Kneubühler, Gehörsverletzung und Heilung, in: ZBI 99/1998 S. 100 mit Hinweis in Anm. 13). Die Entscheidungsgründe müssen dann in der Verfügung nicht noch einmal genannt werden, wenn sie den Betroffenen ohnehin bereits bekannt sind, z.B. aufgrund vorangegangener Verhandlungen, eines Schriftenwechsels oder als klares Ergebnis einer Beweiserhebung (vgl. L. Kneubühler, Die Begründungspflicht,



Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 30 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Der Einsprache-Entscheid genügt den Anforderung an die Begründungspflicht. Im Vorfeld zur Veranlagungsverfügung gab die Vorinstanz dem Rekurrenten Gelegenheit, Einwendungen gegen die beabsichtigte Erfassung der ausserordentlichen Einkünfte 1999 und 2000 mit separaten Jahressteuern vorzubringen (7-II/13). Davon machte er in seinen Eingaben vom 21. Mai und 11. Juni 2003 Gebrauch (act. 7-II/7 und 10). Mit seinen Einwendungen setzte sich die Vorinstanz in der Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2003 auseinander, wobei sie diese für nicht stichhaltig erachtete (7-II/4). Da der Rekurrent in seiner Einsprache vom 18. Juli 2003 erneut dieselben Einwendungen wie im Schriftenwechsel des Veranlagungsverfahrens vorbrachte (act. 7-II/3), war die Vorinstanz nicht gehalten, sich nochmals mit diesen im Einsprache-Entscheid auseinanderzusetzen. Dass die Vorinstanz nicht auf jedes einzelne Argument in der Einsprache des Rekurrenten eingegangen ist, verletzt Art. 29 Abs. 2 BV somit nicht. Auf jeden Fall war es dem Rekurrenten möglich, den Einsprache-Entscheid sachgerecht anzufechten.

3.- Umstritten ist, ob der Rekurrent in seinem Einzelunternehmen in der Bemessungslücke 1999 und 2000 auf dem Warenlager stille Reserven im Umfang von Fr. 45'473.-- (1999) und Fr. 22'559.-- (2000) aufgelöst hat, welche als ausserordentliche Einkünfte mit separaten Jahressteuern zu erfassen sind.

a) Nach Art. 314 Abs. 1 StG unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, für die Steuerperiode, in der sie zugeflossen sind, einer gesondert berechneten Jahressteuer gemäss Art. 292 oder 293 und 295 Abs. 1 und 4 dieses Gesetzes, soweit sie nicht nach Art. 294 dieses Gesetzes besteuert werden. Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen werden. Als aus-serordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapital- und Aufwertungsgewinne, Auflösungen von Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen sowie Gewinne, die auf die Unterlassung



geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind (Art. 314 Abs. 2 StG).

Diese gesetzliche Regelung soll aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung sowie zur Vermeidung von Missbräuchen verhindern, dass ausserordentliche Einkünfte und Aufwendungen beim Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung in den Jahren 1999 und 2000 in die Bemessungslücke fallen. Es soll eine zufallsfreie, gleichmässige und vollständige Besteuerung erreicht werden. Um diesen Zweck bestmöglich zu erreichen, umschliesst der gesetzliche Tatbestand generell alle in der Lückenperiode erzielten Einkünfte, die hinsichtlich der Einkommensstruktur und/oder in Bezug auf den während Jahren geübten Zuflussmechanismus auf ausserordentliche Vorgänge zurückzuführen sind, d.h. mit dem gewöhnlichen Lauf der Dinge nichts zu tun haben. Die übergangsrechtliche Erfassung ausserordentlicher Einkünfte ist dabei als besondere Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn einer Ausnahme genauso geboten wie die einkommensschmälernde Berücksichtigung einmaliger ausserordentlicher Aufwendungen in der Übergangsperiode (StE 2002 B 65.4 Nr. 10).

b) Mit der Erfassung der in der Bemessungslücke erzielten Kapitalgewinne durch eine separate Jahressteuer sollen die in der letzten Bemessungsperiode vor dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung (ab 1. Januar 2001) durch buchmässige Aufwertung von Aktiven oder Abwertung von Passiven oder durch tatsächliche geldmässige Realisierung aufgelösten stillen Reserven, welche die ordentlichen Erfolgsrechnungen um ausserordentliche Gewinnbestandteile verbessern, steuerlich erfasst werden. Diese ausserordentlichen Gewinnbestandteile unterliegen der separaten Jahressteuer. Das Ausmass der Auflösung ist aber äusserst schwierig festzustellen, insbesondere im Bereich des Warenlagers und der angefangenen Arbeiten. Eine exakte Abgrenzung zwischen ordentlichem Betriebsgewinn und realisierten stillen Reserven ist sogar auch bei Vorliegen einer Muster-Buchhaltung unmöglich, da beispielsweise der genaue Bestand der stillen Reserven bei Beginn des Bemessungszeitraumes nicht bekannt ist oder Preisschwankungen, Auswirkungen von Rationalisierungsmassnahmen und dergleichen zahlenmässig schwierig zu erfassen sind. Es ist daher unumgänglich, das Ausmass von allenfalls realisierten stillen Reserven zu schätzen. Ein taugliches Instrument hierzu ist die Bruttogewinnvergleichsmethode, um die Auflösung der stillen



Reserven in der Ausfallperiode zu ermitteln (VRKE I/1 vom 18. September 1996 in Sachen H. und A. D.-G., S. 5 ff.; StB 314 Nr. 3 Ziff. 5). Diese Methode wurde in der Praxis bereits unter dem System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung entwickelt, um die bei der Vornahme einer ausserordentlichen Zwischenveranlagung infolge Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft und dem damit verbundenen Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung im Ausfalljahr, d.h. in der Bemessungslücke, erzielten Kapitalgewinne mit einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu erfassen (Art. 32 Abs. 1 lit. b des bis zum 31. Dezember 1999 anwendbaren Steuergesetzes, nGS 29-70, vgl. auch Art. 294 Abs. 1 lit. a StG). Da es vorliegend um eine ähnliche Problematik geht, namentlich die Erfassung ausserordentlicher Einkünfte in der Bemessungslücke 1999 und 2000, ist die analoge Anwendung dieser Methode zwecks Abgrenzung der ordentlichen von den ausserordentlichen Gewinnen in der Bemessungslücke 1999 und 2000 angezeigt.

Bei der Bruttogewinnvergleichsmethode erfolgt ein Vergleich der in den letzten fünf bis sechs Jahren vor der Ausfallperiode ausgewiesenen durchschnittlichen Bruttogewinne (in % vom Umsatz) mit dem in der Ausfallperiode ausgewiesenen Bruttogewinn I (Umsatz abzüglich Warenaufwand, bei Handelsbetrieben) oder Bruttogewinn II (Umsatz abzüglich Material- und Personalaufwand, bei Produktions- und Dienstleistungsbetrieben). Liegt der Bruttogewinn in der Ausfallperiode deutlich höher als in der Vergleichsperiode, so liegt ein Indiz dafür vor, dass in der Ausfallperiode früher zurückbehaltene (noch nicht versteuerte) stille Reserven (insbesondere auf dem Warenlager) realisiert worden sind (VerwGE vom 18. März 2003 in Sachen E. St.-I., S. 4; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 86 f., S. 188 f.; H.J. Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, Bern 1984, S. 284; GVP 1981 Nr. 61; StR 42/1987 S. 535; StR 31/1976 S. 321 ff.). Diese Methode hängt nicht von der Grösse eines Unternehmens ab und kann auch bei einem kleinen Unternehmen angewendet werden. Die Besonderheiten eines Unternehmens sind immer - ob gross oder klein - gebührend zu berücksichtigen.

Wenn auch grundsätzlich die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt und demzufolge in einem Fall wie dem



vorliegenden zu beweisen hat, dass und in welchem Umfang Reserven aufgelöst worden sind, dürfen an den Nachweis nicht zu strenge Anforderungen gestellt werden. Schwerwiegende Indizien genügen. Insbesondere kann nicht verlangt werden, dass die Steuerbehörde einen zahlenmässig genauen Beweis für die Höhe der aufgelösten Reserven erbringt. Sie ist vielfach auf eine pflichtgemässe Schätzung unter Abwägung aller Umstände angewiesen. Es ist Sache des Steuerpflichtigen darzutun, dass den Indizien, auf die sich die Behörde stützt, nicht die Beweiskraft zukommt, die sie ihnen beilegt. Immerhin ist bei Schätzungen mit Rücksicht auf die vielen Unsicherheitsfaktoren eine gewisse Vorsicht und Zurückhaltung geboten (StR 42/1987 S. 535).

c) Im vorliegenden Fall ist die Vorinstanz vom sogenannten Bruttogewinn I ausgegangen, da es sich um einen Handelsbetrieb handelt, und hat die Bruttogewinnvergleichsmethode angewendet. Sie zog die Kennzahlen der Buchhaltungsabschlüsse der vier Vorjahre (1995-1998) heran und errechnete die steuerbaren Kapitalgewinne für 1999 und 2000 wie folgt (act. 7-II/5):

Vergleichsperiode Bemessungslücke

1995 1996 1997 1998 Ø Vorjahre 1999 2000

Umsatz 262'129 369'355 528'227 644'441 451'038 688'719 782'205

Warenaufwand 166'960 217'885 310'496 396'366 272'927 371'276 450'760

Bruttogewinn I 95'169 151'470 217'731 248'075 178'111 317'443 331'445

Marge 36.31% 41.01% 41.22% 38.49% 39.49% 46.09% 42.37%

Soll-Bruttogewinn 1999 39.49% von 688'719 271'970

Effektiver Bruttogewinn I 317'443

ausserordentliches Einkommen 1999 45'473



Soll-Bruttogewinn 2000 39.49% von 782'205 308'886

Effektiver Bruttogewinn I 331'445

ausserordentliches Einkommen 2000 22'559

Sodann errechnete die Vorinstanz für die Geschäftsjahre 2001 und 2002 Bruttogewinn-Margen von 37.23% und 43.99% (act. 6).

d) Der Rekurrent bestreitet die grundsätzliche Anwendbarkeit des Bruttogewinnvergleiches und die für die Vergleichsperiode (1995 bis 1998) errechneten Bruttogewinn-Margen (inkl. Durchschnitt) nicht. Er stellt sich aber auf den Standpunkt, dass der Bruttogewinnvergleich nur eine beschränkte Aussagekraft habe. So sei zu berücksichtigen, dass seine Firma in der Vergleichsperiode in der Gründungsphase gewesen sei. Ferner sei bei einem so kleinen Betrieb (zwei Mann) wesentlich, ob der Umsatz mit Materialverkäufen oder direkter Arbeitsleistung generiert werde. Es lasse sich nur schwer nachvollziehen, wieviele Arbeitsstunden er und sein Angestellter produktiv gearbeitet haben bzw. effektiv verrechnet worden seien. Ab dem Jahr 2000 sei aufgrund des direkten Lieferanten aus Italien eine höhere Marge erzielt worden. Die Entwicklung der Jahre 2001 und 2002 weise Bruttogewinn-Margen von 39.4% und 44% - ohne Veränderung der Reserven - auf, was zeige, dass sich die Bruttogewinn-Marge ohne weiteres in einer Bandbreite von 5-6% bewegen könne. Was die mehrfach kritisierte Buchung "Warenaufwand/Warenertrag" im Geschäftsjahr 1999 von Fr. 15'294.90 angehe, so sei diese Buchung nicht mehr nachvollziehbar und auch unwesentlich, da ihre Berücksichtigung nur eine geringfügige prozentuale Veränderung der Bruttogewinn-Marge bewirke. Da er weder gezielt stille Reserven auf dem Warenlager aufgelöst noch eine markante Änderung der Bruttogewinn-Marge erzielt habe, liege kein ausserordentliches Einkommen vor.

e) Nicht zu beanstanden, ist vorliegend die Anwendung des Bruttogewinnvergleichs unter Berücksichtigung des Bruttogewinnes I der vier Vorjahre, da es sich bei der Einzelfirma des Rekurrenten um einen Handelsbetrieb handelt, der 1995 gegründet worden ist. Auffallend ist zunächst, dass die Vorinstanz eine Bruttogewinn-Marge für



St.Galler Gerichte

das Jahr 1999 von 46.09%, während der Rekurrent eine solche von 45.09% errechnete. Diese geringfügige Differenz ist auf eine umstrittene und nicht nachvollziehbare Buchung "Warenaufwand/Warenertrag" von Fr. 15'294.90 zurückzuführen (act. 7-II/11) und, wie der Rekurrent zu Recht geltend macht, unwesentlich. Es ist nicht weiter darauf einzugehen. Sowohl die Vorinstanz als auch der Rekurrent haben zur Begründung ihrer Anträge die den Ausfalljahren 1999 und 2000 folgenden Geschäftsjahre 2001 und 2002 in die Gesamtbetrachtung miteinbezogen. Dies ist nicht zu beanstanden. Denn nach der neuesten verwaltungsgerichtlichen Praxis ist es durchaus sachgerecht, neben der Vergangenheit bis zu einem gewissen Grade auch die Zukunft mitzuberücksichtigen. Gerade bei Selbständigerwerbenden können auch die ersten Geschäftsabschlüsse nach der Bemessungslücke Aufschluss darüber geben, ob Gewinne in die Bemessungslücke verschoben worden sind (VerwGE vom 23. April 2004 in Sachen E.K., S. 12 ff.). Da der Rekurrent seine Firma erst im Jahre 1995 gegründet hat und damit lediglich vier Vorjahre in den Vergleich einbezogen werden konnten, rechtfertigt sich der Beizug der Folgejahre 2001 und 2002 ausserdem umso mehr. Es lässt sich feststellen, dass die Vorinstanz und der Rekurrent für das Jahr Geschäftsjahr 2001 in ihren Berechnungen der Bruttogewinn-Marge zu abweichenden Ergebnissen gelangen (Vorinstanz 37.23%, act. 6; Rekurrent 39.46%, act. 7-I/5). Die Vorinstanz führt dies auf eine angebliche Falschverbuchung eines im Jahre 2001 stattgefundenen Autoverkaufes zurück (7-I/2-3). Die Gegenüberstellung der Bruttogewinn-Margen von 1995-2002 sieht wie folgt aus:

Vorinstanz/Rekurrent %

1995 36.31

1996 41.01

1997 41.22

1998 38.49

Durchschnitt 39.49



Vorinstanz Rekurrent

1999 Ausfalljahr 46.09 45.09

2000 Ausfalljahr 42.37 42.37

Durchschnitt 44.23 43.73

2001 37.23 39.46

2002 43.99 44.0

Durchschnitt 1995-2002 40.23 40.96

(ohne Ausfalljahre)

f) Es zeigt sich, dass die Verhältniszahlen gewissen Schwankungen unterlagen (Spanne gemäss Vorinstanz: von 36,31% bis 46,09%; Spanne gemäss Rekurrent: von 36,31% bis 45.09%). Die Schwankungen deuten darauf hin, dass die Zahlen von vielen mehr oder weniger zufälligen Umständen abhängen. Nach dem Prinzip der grossen Zahl beeinflussen solche Umstände das Verhältnis Umsatz, Aufwand und Gewinn umso weniger, je grösser das Unternehmen ist. Das Geschäft des Rekurrenten weist einen durchschnittlichen jährlichen Umsatz (1995-2001) von rund Fr. 690'000.-- auf. Es handelt sich hierbei um einen kleineren Betrieb, so dass mehr oder weniger zufällige Umstände die Verhältniszahlen stärker beeinflussen.

Vorliegend ist zu beachten, dass der tiefste Wert im Jahr der Geschäftsgründung (1995) erzielt wurde, was durchaus nachvollziehbar ist. Es ist ihm daher für den vorliegenden Gesamtvergleich eine geringere Bedeutung beizumessen. Lässt man ihn ganz ausser Acht, so ergibt sich für 1996-1998 eine durchschnittliche Bruttogewinnmarge von 40.24% und für 1996-2002 (ohne Ausfalljahre) eine solche von 40.39% (Vorinstanz) bzw. 40.84% (Rekurrent). Demgegenüber kommt dem unmittelbar vor der Ausfallperiode vorangegangenen Jahr, d.h. 1998, eine besondere Bedeutung zu, da



sich dieses Jahr am ehesten dafür eignet, Gewinne in die Bemessungslücke zu verschieben. Bei einem Vergleich der Bruttogewinn-Marge des Jahres 1998 zu jener des Jahres 1999 lässt sich ein deutlicher Anstieg (mindestens 6.6%) feststellen, unabhängig davon, ob man für das Geschäftsjahr 1999 von der Bruttogewinn-Marge von 46.09% oder 45.09% ausgeht. Ferner liegt die Bruttogewinn-Marge des Jahres 2000 mit mindestens 5.6% bzw. 4.85% erheblich über dem Durchschnitt der Vergleichsperiode 1995-1998 bzw. 1996-1998, was ein zusätzliches Indiz dafür ist, dass im Jahr 1999 eine Auflösung von stillen Reserven stattgefunden hat. Dagegen sind die allgemeinen Ausführungen des Rekurrenten bezüglich der Konjunkturschwankungen in seiner Branche, der Gewährung von Skonti und Rabatten sowie des nicht nachweisbaren Verhältnisses zwischen den geleisteten und effektiv verrechneten Arbeitsstunden nicht geeignet, den Nachweis besonderer Verhältnisse zu bringen. Allgemein ist bei der Gewinnermittlung in Betracht zu ziehen, dass Bruttogewinne naturgemäss gewissen Schwankungen unterliegen. Die Anwendung der Bruttogewinnvergleichsmethode soll nicht dazu führen, dass jede Erhöhung des ordentlichen Einkommens eines selbständig Erwerbenden in der Bemessungsperiode vor dem Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung als ausserordentliches Einkommen umgedeutet und mit der Jahressteuer erfasst wird. Das Gesetz will ausdrücklich nur sogenannte ausserordentliche Einkünfte der Jahressteuer unterwerfen. Die Unterscheidung ordentliche/ausserordentliche Einkünfte richtet sich indessen nach qualitativen Kriterien. Die Möglichkeit, dass gewisse Einkünfte beim Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung gar nie als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wurde vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen. Vor diesem Hintergrund ist, da der Bruttogewinnvergleich lediglich eine Behelfsmethode darstellt, die mit Unsicherheitsfaktoren behaftet ist, bei der Annahme der Auflösung von stillen Reserven jeweils eine gewisse Zurückhaltung geboten und ein angemessener Einschlag angezeigt (vgl. auch StR Bd. 42 Nr. 11/1987, S. 533 ff. mit Hinweisen; Nold, a.a.O., S. 255). Angesichts der Unsicherheitsfaktoren, insbesondere auch der nicht nachvollziehbaren und umstrittenen Buchung "Warenertrag/Warenaufwand" von Fr. 15'294.90 im Jahr 1999, ist es sachgerecht, von dem von der Vorinstanz rechnerisch ermittelten Gewinn einen angemessenen Einschlag in Abzug zu bringen. Dabei ist auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Bruttogewinn-Marge des Gründungsjahres 1995 nur untergeordnete Bedeutung hat



St.Galler Gerichte

und sich insofern zu Gunsten des Rekurrenten auswirkt. In Berücksichtigung aller massgebenden Umständen erscheint eine Reduktion des Kapitalgewinnes 1999 um Fr. 15'000.-- angemessen. Der steuerbare Kapitalgewinn 1999 ist mit Fr. 30'400.-- festzusetzen.

Demgegenüber liegt die im Jahre 2000 erzielte Bruttogewinn-Marge von 42.37% angesichts des Umstandes, dass es sich vorliegend um einen kleineren Betrieb handelt, bei dem zufällige Umstände grössere Schwankungen hervorrufen können, rund 2% über dem Durchschnitt der Vergleichsperioden 1995-1998, 1996-1998 bzw. 1995-2002 ohne Ausfalljahre. Diese Abweichung erweist sich als nicht übermässig und bildet kein hinreichendes Indiz für die Auflösung stiller Reserven im Ausfalljahr 2000. Im Übrigen ist festzustellen, dass diese Abweichung im Vergleich der einzelnen Schwankungen innerhalb der Vergleichsperiode und in den Jahren 2001-2002 durchaus im Rahmen liegt und noch als zufallsbedingt betrachtet werden kann. Inwieweit auch der Bezug günstiger Waren von seinem Lieferanten aus Italien zur erzielten Bruttogewinn-Marge 2000 geführt hat, wie der Rekurrent behauptet, lässt sich nicht nachvollziehen. Angesichts der mit dem Bruttogewinnvergleich verbundenen Unsicherheiten ist vorliegend davon auszugehen, dass im Jahr 2000 keine relevante Auflösung stiller Reserven auf dem Warenlager stattgefunden hat.

g) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen, und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 22. September 2003 sowie die diesem zugrunde liegende Veranlagungsverfügung für das Jahr 2000 aufzuheben sind. Der Rekurrent ist für 1999 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 30'400.-- und für 2000 ohne ausserordentliche Einkünfte zu veranlagern.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten zu zwei Fünfteln dem Rekurrenten – unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.-- – aufzuerlegen; drei Fünftel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, dem Rekurrenten Fr. 320.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:



St.Galler Gerichte

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, und der Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 22. September 2003 sowie die diesem zugrunde liegende Veranlagungsverfügung für das Jahr 2000 werden aufgehoben.
2. Der Rekurrent wird für 1999 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 30'400.-- veranlagt.
3. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.-- zu zwei Fünfteln unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--; drei Fünftel der Kosten trägt der Staat.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, dem Rekurrenten Fr. 320.-- zurückzuerstatten.

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Nicolaus Voigt Manuela Luminati