



Fall-Nr.: I/1-2011/215
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 19.06.2012
Entscheiddatum: 19.06.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 19.06.2012

Wechsel der Steuerpflicht, Art. 68 StHG. Der Rekurrent zog im Laufe des Jahres 2007 vom Kanton St. Gallen in den Kanton Schwyz und war somit 2007 das ganze Jahr im Kanton Schwyz steuerpflichtig. Er ist Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft, die ihren Sitz am 17. Dezember 2007 vom Kanton St. Gallen in den Kanton Schwyz verlegte. Auch bei Spezialsteuerdomizilen (hier jenem des Geschäftsorts) gilt die Einheit der Steuerperiode; Geschäftsvermögen und -einkünfte werden aber nach der Dauer der Zugehörigkeit zum einen oder anderen Kanton zeitlich gewichtet (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 19. Juni 2012, I/1-2011/215).

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

Philipp Lenz

In Sachen

X, Rekurrent,

vertreten durch lic.iur. Boris Züst, Rechtsanwalt, Bahnhofstrasse 14, 9430 St.
Margrethen,

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2007)



St.Galler Gerichte

Sachverhalt:

A.- X (geb. 1951), derzeit wohnhaft in A (GL), verlegte seinen Wohnsitz am 15. Dezember

2007 von B nach C (SZ). Unter der Firma "Y & X, Rechtsanwälte, Kantonale Urkundspersonen"

ist er in D als Rechtsanwalt selbständig erwerbstätig. Im Weiteren betreibt er als unbeschränkt

haftender Gesellschafter die Kommanditgesellschaft X + Co., welche die Verwaltung von

Vermögen, Immobilien sowie Unterhaltsarbeiten an Immobilien bezweckt. Diese Gesellschaft

verlegte ihren Sitz ebenfalls im Dezember 2007 nach C (SZ). Die Eintragung im

Handelsregister erfolgte am 4. Januar 2008. Zu diesem Zeitpunkt war X überdies Eigentümer

verschiedener Liegenschaften in den Politischen Gemeinden D, E, B, F und G (GR; heute

Gemeinde H).

Mit Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz vom 26. Januar 2010 wurde X -

unter Berücksichtigung der Steuerauscheidung auf die weiteren Gemeinden H (GR), B, D, E

und F - für die kantonalen Steuern 2007 mit einem (satzbestimmenden) steuerbaren

Einkommen von Fr. 67'400.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. In der



St.Galler Gerichte

Veranlagungsberechnung wurden als Einkommen aus Personengesellschaften Fr. 41'488.--,

aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 49'922.-- und aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Fr. 766.-- (netto) eingesetzt. Diese Erwerbseinkünfte wurden bei der Steuerauscheidung dem

Kanton Schwyz zugeschrieben. Sowohl die Veranlagung als auch die Ausscheidung erwachsen

unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 23. März 2011 veranlagte das Kantonale Steueramt St. Gallen X für die Staats- und

Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 67'600.-- (satzbestimmend:

Fr. 70'900.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 554'000.-- (satzbestimmend:

Fr. 1'051'000.--). Gleichzeitig wurde die Ausscheidung auf die st. gallischen Gemeinden

vorgenommen. Dabei wurden die Politischen Gemeinden D und E für das Einkommen mit

Fr. 32'500.-- bzw. Fr. 35'100.-- berücksichtigt. Vom veranlagten Erwerbseinkommen in der

Höhe von Fr. 52'372.-- entfielen Fr. 51'606.-- auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

(Anwaltliche Tätigkeit: Fr. 10'118.--; Kommanditgesellschaft: Fr. 41'488.--) und Fr. 766.-- auf



St.Galler Gerichte

Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Über die dagegen erhobene Einsprache

entschied das Kantonale Steueramt mit Verfügung vom 10. November 2011. Es belies die

Steuerfaktoren unverändert bei Fr. 70'900.-- für das Einkommen und Fr. 1'051'000.-- für das

Vermögen, veränderte jedoch die Ausscheidung auf die st. gallischen Gemeinden. Dabei

wurde der Politischen Gemeinde D neu Fr. 60'100.-- zugerechnet; der auf die Politische Gemeinde E entfallende Anteil reduzierte sich entsprechend auf Fr. 7'500.--.

C.- Mit Eingabe vom 14. Dezember 2011 erhob X bei der Verwaltungsrekurskommission

Rekurs gegen den Entscheid des Kantonalen Steueramts. Er beantragte, die Verfügung vom

10. November 2011 sei vollumfänglich aufzuheben, und die Steuerausscheidung für die

Politischen Gemeinden D und C (SZ) sei durch die Vorinstanz vorzunehmen; unter Kosten und

Entschädigungsfolge. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, die X + Co. habe den

neuen Sitz in C bereits am 27. Dezember 2007 bezogen. Die Steuerhoheit habe folglich für das

Jahr 2007 dem Kanton Schwyz obliegen, und dessen Veranlagung sei bereits erfolgt.

Die Vorinstanz liess sich am 30. Januar 2012 vernehmen und beantragte die Abweisung



St.Galler Gerichte

des Rekurses. Dem Rekurrenten wurde die Möglichkeit geboten, dazu Stellung zu nehmen,

wovon er mit Schreiben vom 28. Februar 2012 Gebrauch machte und beantragte, die

Steuerausscheidung zwischen den Kantonen St. Gallen und Schwyz sei durch die

Verwaltungsrekurskommission vorzunehmen; dem Steuerpflichtigen sei für seine Umtriebe,

insbesondere die je nach diesem Verfahren notwendige Einsprache gegen den Entscheid des

Kantons Schwyz, eine angemessene Entschädigung zuzugestehen; unter Kosten- und

Entschädigungsfolge.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit

erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die

Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur

Rekurserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 14. Dezember 2011 (Poststempel) 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.- Der Rekurrent beantragte mit seiner Eingabe vom 28. Februar 2012, die

Steuerausscheidung sei nicht durch die Vorinstanz, sondern durch die

Verwaltungsrekurskommission vorzunehmen. Mit dieser nachträglichen Eingabe soll folglich

ein reformatorischer Entscheid in der Sache erwirkt werden. Im Weiteren fordert der Rekurrent

eine angemessene Entschädigung für seine Umtriebe. Ob es sich bei diesen nachträglich

gestellten Anträgen um neue Begehren handelt oder ob sie die mit der Eingabe vom

14. Dezember 2011 gestellten Anträge lediglich konkretisieren, kann mangels Erheblichkeit

offen bleiben (vgl. zur Zulässigkeit der Abänderung von Anträgen Cavelti/Vögeli,

Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 919). In materieller

Hinsicht ist jedenfalls nicht entscheidend, ob die Angelegenheit zur Neuveranlagung und

Ausscheidung "im Sinne der Erwägungen" an die Vorinstanz zurückgewiesen wird oder ob die

Veranlagung und Ausscheidung durch die Verwaltungsrekurskommission selbst vorgenommen



wird. Was die Kosten anbelangt, so ergibt sich deren Verteilung aus dem Ausgang des Verfahrens. Gleich verhält es sich mit dem Entschädigungsanspruch (vgl. nachfolgend E. 4).

3.- Im Rekurs ist unbestritten, dass der Rekurrent aufgrund seiner persönlichen

Zugehörigkeit im Jahre 2007 im Kanton Schwyz steuerpflichtig war (vgl. act. 7/B18).

Nach

dessen Umzug nach C (SZ) per 15. Dezember 2007 (vgl. act. 3/2) entfiel auch die

unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzes im Kanton St. Gallen bzw. in der

Politischen Gemeinde B (Art. 13 Abs. 1 StG), denn beim Wechsel des steuerrechtlichen

Wohnsitzes innerhalb der Schweiz besteht die Steuerpflicht auf Grund persönlicher

Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am

Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat (vgl. Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, abgekürzt:

StHG). Ebenso besteht Einigkeit darüber, dass die X + Co. ihren Sitz am 31. Dezember 2007 in

C (SZ) hatte. Umstritten ist hingegen, ob und im welchem Umfang das im Jahre 2007 erzielte

Einkommen des Rekurrenten aus der X + Co. im Kanton St. Gallen steuerbar ist. Der

Rekurrent macht diesbezüglich geltend, die X + Co. sei am 31. Dezember 2007 im Kanton



St.Galler Gerichte

Schwyz domiziliert gewesen und deshalb auch für das ganze Jahr in diesem Kanton zu besteuern.

a) aa) Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton

Geschäftsbetriebe (sog. Spezialsteuerdomizile) oder Betriebsstätten (sog. sekundäre

Steuerdomizile) unterhalten (Art. 14 Abs. 1 lit. a StG). Als Geschäftsbetriebe im Kanton sind

schweizerische Unternehmen, d.h. nach schweizerischem Recht errichtete Einzelfirmen und

Personengesellschaften mit Sitz resp. festen Anlagen oder Einrichtungen im Kanton zu verstehen (vgl. dazu Bauer-Balmelli/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 3 zu Art. 4 StHG). Grundsätzlich haben sich diese

Geschäftsbetriebe, soweit sie ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach

kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, am Ort der Hauptniederlassung in das

Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 934 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts,

SR 220, abgekürzt: OR). Da befindet sich ihr Sitz und damit die steuerrechtliche Anknüpfung

(vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz,



2. Aufl. 2006, N 6 zu § 4 StG-ZH, der inhaltlich insoweit Art. 14 StG entspricht).

Wie bei der Steuerpflicht aufgrund der persönlichen Zugehörigkeit (Art. 68 Abs. 1 StHG)

gilt zwar auch bei Spezialsteuerdomizilen die Einheit der Steuerperiode, das

Geschäftsvermögen wird jedoch zugunsten des Geschäftsortskantons zeitlich gewichtet (vgl.

Rütsche/Fischer, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum

schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 38 N 16). Mit anderen

Worten muss gemäss Art. 68 Abs. 2 StHG bei der Begründung, Änderung oder Aufhebung der

wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode berücksichtigt werden, dass die

Dauer der Zugehörigkeit kürzer ist als die Steuerpflicht. Die Vermögenswerte und die daraus

resultierenden Erträge sind entsprechend der Zugehördauer zu reduzieren, damit die Summe

der zu besteuernenden Vermögenswerte dem Vermögen am Ende der Steuerperiode entspricht

(vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Die interkantonale Ausscheidung bei Änderung der

Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen

Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung, natürliche Personen, Kreisschreiben



St.Galler Gerichte

Nr. 18 vom 27. November 2001, S. 4, in: www.steuerkonferenz.ch).

bb) Die Vorinstanz ging in Übereinstimmung mit dem Rekurrenten davon aus, dass dessen

Kommanditgesellschaft ihren Sitz mit Datum vom 17. Dezember 2007 nach C (SZ) verlegte.

Somit bestand während nahezu des ganzen Jahres 2007 eine wirtschaftliche Zugehörigkeit

zum Kanton St. Gallen bzw. zur Politischen Gemeinde D und nur während 15 Tagen (vom 17.

bis 31. Dezember 2007) eine solche zu C (SZ). Entsprechend ist eine Ausscheidung der

Vermögenswerte der X + Co. auf die beiden Kantone vorzunehmen. Da kein

Zwischenabschluss per 17. Dezember 2007 vorliegt, muss dies auf der Basis der

Jahresabschlusszahlen erfolgen. Anzumerken ist, dass die Sitzverlegung nicht bereits am 17.

Dezember 2007, sondern erst zehn Tage später mit Anmeldung beim Handelsregisteramt

Schwyz vom 27. Dezember 2007 erfolgte (vgl. act. 3/4). Aufgrund der geringen Differenz

rechtfertigt sich jedoch eine reformatio in peius nicht.

cc) Somit steht fest, dass die X + Co. aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit bis am 16.

Dezember 2007 in D steuerpflichtig war. Zu prüfen ist nachfolgend, in welchem Umfang das im



St.Galler Gerichte

Jahre 2007 erzielte Einkommen des Rekurrenten aus diesem Unternehmen im Kanton

St. Gallen steuerbar ist.

b) Die Steuerauscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den

Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen
Doppelbesteuerung

(Art. 16 Abs. 1 StG). Zu beachten ist insbesondere die bundesgerichtliche
Rechtsprechung

zum Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der
Schweizerischen Eidgenossenschaft; SR 101, abgekürzt: BV).

Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 2007 des Kantons Schwyz Einkünfte
aus

der Kommanditgesellschaft in der Höhe von Fr. 41'488.--, Nettoeinkünfte aus
unselbständiger

Tätigkeit von Fr. 766.-- sowie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe
von

Fr. 10'118.--, insgesamt Fr. 52'372.--. Diese Beträge wurden auch der st. gallischen

Veranlagung zugrunde gelegt (vgl. act. 7/A7). Die Vorinstanz schied das Einkommen
aus der X

+ Co. in der Steuerveranlagung vom 23. März 2011 sodann wie folgt aus:

Total Anteil Rekurrent Kanton SG Kanton SZ

97.65%

Gewinn aus Lieg. E Fr. 38'455 Fr. 3 7'551 Fr. 37'551 Fr. -



St.Galler Gerichte

Übriger Betriebsgewinn Fr. 4'033 Fr. 3 '937 Fr. - Fr. 3'937

Gewinn Fr. 42'488 Fr. 4 1'488 Fr. 37'551 Fr. 3'937

In der Rekursvernehmlassung begründet sie die Zuweisung des ganzen übrigen

Betriebsgewinns an den Kanton Schwyz damit, dass der Kanton Schwyz den gesamten

Gewinn (inkl. Liegenschaft E) in seiner vorgängigen Steuerauscheidung zu seinen Gunsten

ausgeschieden habe. Zudem sei der Zeitpunkt der Verlegung des Sitzes der

Kommanditgesellschaft von D nach C (SZ) nicht ausgewiesen gewesen. Gleichzeitig führt sie

jedoch an, es sei nie bestritten worden, dass die Gesellschaft ihren Sitz per 31. Dezember

2007 in C gehabt habe. Die Besteuerung der Gesellschaftseinkünfte im Jahre 2007 erfolge

aber in diesem Fall nicht nach dem Standort des Gesellschaftssitzes, sondern nach der

wirtschaftlichen Zugehörigkeit, die am 17. Dezember 2011 gewechselt habe. Die Ausscheidung

sei deshalb zu korrigieren und anhand der Dauer der Steuerpflicht (350 Tage im Kanton St.

Gallen) wie folgt vorzunehmen:

Total Anteil Rekurrent Kanton SG Kanton SZ

97.65% 350 Tage 15 Tage



St.Galler Gerichte

Gewinn aus Lieg. E Fr. 38'455 Fr. 3 7'551 Fr. - Fr. -

Übriger Betriebsgewinn Fr. 4'033 Fr. 3 '937 Fr. - Fr. -

Gewinn Fr. 42'488 Fr. 4 1'488 Fr. 39'784 Fr. 1'704

Unter Berücksichtigung der korrekt gerundeten Beträge von Fr. 39'783.-- bzw. Fr. 1'705.--

entspricht diese Ausscheidung den bundesrechtlichen Vorschriften, wobei das Jahr in der

Regel mit 360 Tagen berücksichtigt wird. Im vorliegenden Fall ist es jedoch angebracht, die

Berechnung auf der Grundlage der konkreten Anzahl Tage vorzunehmen. Wie erwähnt endet

die Steuerpflicht im Kanton, in welchem das aufgehobene Nebensteuerdomizil gelegen hatte,

mit der Aufhebung des Nebensteuerdomizils; vorliegend also am 16. Dezember 2007.

Für die

restlichen Tage des Jahres (17. bis 31. Dezember 2007) war der Rekurrent sodann im Kanton

Schwyz steuerpflichtig. Der Rekurrent hatte Gelegenheit, zu der geänderten Ausscheidung

Stellung zu nehmen. In der Eingabe vom 15. März 2012 brachte er dagegen nichts vor. Er

führte lediglich an, die Vorinstanz habe den Rekurs mindestens teilweise anerkannt.

c) Die Vorinstanz hat die Steuerhoheit somit nicht überschritten, als sie die Einkünfte des



St.Galler Gerichte

Rekurrenten aus selbständiger Tätigkeit mit Fr. 52'372.--, davon Fr. 41'488.-- aus der X + Co.,

veranlagte. Daran vermag auch die Tatsache, dass der Rekurrent durch den Kanton Schwyz

für das Jahr 2007 bereits veranlagt worden ist, nichts zu ändern. Allerdings entfallen von

diesem Betrag nicht Fr. 4'703.-- (X + Co.: Fr. 3'937.-- sowie unselbständiger Erwerb: Fr. 766.--)

auf den Kanton Schwyz, sondern lediglich Fr. 2'471.-- (X + Co.: 1'705.-- sowie unselbständiger

Erwerb: Fr. 766.--).

4.- Der Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 10. November 2011 ist aufzuheben und

die Sache zur Neuveranlagung und Ausscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz

zurückzuweisen. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen.

Mit der Aufhebung des angefochtenen Einsprache-Entscheids wird dem Antrag des

Rekurrenten formell zwar gefolgt, nicht jedoch in seinem materiellen Gehalt mit der

Zielsetzung, die ausschliessliche Steuerpflicht der X + Co. für das Jahr 2007 im Kanton

Schwyz zu erwirken. Die Steuerausscheidung wird sogar geringfügig zugunsten des Kantons

St. Gallen abgeändert. Da stets das Rechtsbegehren Massstab des Obsiegens ist (vgl.



St.Galler Gerichte

Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 764), rechtfertigt es sich, 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.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung

(Art. 98bis VRP). Soweit dem Rekurrenten in einem allfälligen weiteren, den Kanton Schwyz

betreffenden Verfahren Kosten anfallen, sind diese dort geltend zu machen.

Entscheid:

1. Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 10. November 2011 wird aufgehoben und

die Angelegenheit zur Neuveranlagung und Ausscheidung im Sinne der Erwägungen an

das Kantonale Steueramt zurückgewiesen; im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des

Kostenvorschusses in gleicher Höhe.