



Fall-Nr.: B 2004/176
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 22.03.2005
Entscheiddatum: 22.03.2005

Entscheid Verwaltungsgericht vom 22.03.2005

Steuerrecht, Art. 212 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Von juristischen Personen sind Ausgleichszinsen ab 1. Januar 1999 auch dann zu erheben, wenn die Steuerforderung aus einer Steuerperiode vor 1999 stammt (Verwaltungsgericht, B 2004/176).

Anwesend: Vizepräsidentin Dr. E. Oesch-Frischkopf; Verwaltungsrichter, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichter lic. iur. J. Diggelmann; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/2, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

X. Versicherung,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Y.

betreffend

Steuerbezug (Ausgleichszinsen)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Das kantonale Steueramt veranlagte die X. Versicherung mit Sitz in Luzern aufgrund der Steuerauscheidung des Kantons Luzern für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 1997 mit einem Reingewinn von Fr. 1'175'400.-- für 1997 und einem Eigenkapital von Fr. 14'848'000.-- für 1998. In der definitiven Veranlagungsverfügung und der Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. 409'101.95 sowie ein Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 17. Oktober 2002 festgesetzt. Gegen die Veranlagung des Ausgleichszinses erhob die X. Versicherung Einsprache, die vom kantonalen Steueramt am 6. Februar 2004 abgewiesen wurde.

B./ Die X. Versicherung erhob mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 11. Februar 2004 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventuell sei der Ausgleichszins ab 17. Januar 2002 zu erheben.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 21. Oktober 2004 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 sowie die Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 auf, soweit diese den Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 zum Gegenstand hatten. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- auferlegte sie dem Staat, den sie überdies verpflichtete, die Rekurrentin mit Fr. 2'152.-- ausseramtlich zu entschädigen. Sie erwog, neben Änderungen in der Bemessung



hätten sich im neuen Steuergesetz auch solche in der Bezugsordnung ergeben, insbesondere die Einführung der Ausgleichszinspflicht auf den 1. Januar 1999. Beim Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 1999 und 2000 würden Ausgleichszinsen nicht berechnet. Da es für juristische Personen an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehle, würden Ausgleichszinsen erstmals bei Gewinn- und Kapitalsteuern für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Das Institut der Ausgleichszinsen sei dem bis Ende 1998 geltenden Steuergesetz nicht bekannt gewesen. Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Steuerperioden, die vor 1999 geendet hätten, müssten daher im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Die Berufung des Kantonalen Steueramtes auf Art. 97 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) sei nicht stichhaltig, da im Streitfall vor dem 1. Januar 1999 keine vorläufige Steuerrechnung ergangen sei. Damit fehle es an der Voraussetzung, Ausgleichszinsen auf altrechtlichen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern zu erheben.

C./ Mit Eingabe vom 10. November 2004 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, während bei den natürlichen Personen Ausgleichszinsen erst ab der Steuerperiode 2001 berechnet würden, habe die neue Bezugsordnung mit den Ausgleichszinsen für die übrigen Steuern ab sofort Geltung gehabt, d.h. ab dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) am 1. Januar 1999. Bei den juristischen Personen habe somit diese Verknüpfung mit der Steuerperiode nicht stattgefunden. Ab 1. Januar 1999 gelte bei den juristischen Personen für alle Steuerforderungen, also auch für jene aus dem Jahr 1997, die Bezugsregelung von Art. 212 StG. Ausgleichszinsen würden deshalb auch für altrechtliche Steuerforderungen erhoben. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Zustellung einer vorläufigen Rechnung gemäss Art. 97 StV Voraussetzung für die Ausgleichzinserhebung sei, sei unhaltbar. Es entspreche zwar dem Normalfall, dass bei altrechtlichen Steuerforderungen vor dem 1. Januar 1999 eine vorläufige Rechnung versandt worden sei. Zwingend sei dies jedoch nicht. Namentlich im vorliegenden Fall, in dem die Beschwerdegegnerin ihre subjektive Steuerpflicht noch bis November 2001 bestritten habe, habe vor der Klärung der Steuerpflicht gar keine vorläufige Rechnung versandt werden dürfen. Zudem hänge



St.Galler Gerichte

die Berechnung von Ausgleichszinsen zulasten des Steuerpflichtigen nur vom veranlagten Steuerbetrag und vom Verfalltag ab.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2004 auf Abweisung der Beschwerde.

Auch die Beschwerdegegnerin lässt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 1. Dezember 2004 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids beantragen.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 10. November 2004 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 VRP erhalten die Vorinstanz und die Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme, wenn die Beschwerde nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist. Die Beschwerdegegnerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, auf die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. November 2004 sowie auf ihre Ausführungen in der Rekurseingabe und hält abschliessend fest, eine Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Fall verletze Art. 8 und 9 BV. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht Verzugszinsen, sondern Ausgleichszinsen gemäss Art. 212 StG streitig sind (vgl. S. 9 f.), genügt im Beschwerdeverfahren der pauschale Verweis auf Rechtsschriften in anderen Verfahren nicht. Die Beteiligten haben in ihren Vernehmlassungen ihre Einwendungen gegen die Beschwerde im einzelnen darzutun (vgl. Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003,



Rz. 921). Soweit daher lediglich auf andere Eingaben und Entscheide verwiesen wird, ist auf die Stellungnahme der Beschwerdegegenerin nicht weiter einzutreten.

2./ a) Nach Art. 212 Abs. 1 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (lit. a), und zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag.

Nach Art. 212 Abs. 2 StG gilt als Verfalltag bei nicht periodischen Steuern der neunzigste Tag nach Entstehen des Steueranspruchs. Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt.

Diese Bestimmung trat am 1. Januar 1999 in Kraft (Art. 319 StG).

a) In den Uebergangsbestimmungen des Steuergesetzes (Art. 280 ff. StG) wird vorgeschrieben, dass auf den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperioden 1999 und 2000 keine Ausgleichszinsen nach Art. 212 StG berechnet werden (Art. 299 Abs. 4 StG in Verbindung mit dem Randtitel zu Art. 285 StG).

Art. 304 bis 308 StG betreffen Gewinn- und Kapitalsteuern für Steuerperioden, die in den Jahren 1999 und 2000 enden. Die Vorinstanz schloss aus dem Umstand, dass es für diese Steuern an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehlt, Ausgleichszinsen würden auf den Gewinn- und Kapitalsteuern erstmals für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Eine Berechnung von Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Perioden, die vor 1999 endeten, müsse daher gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Art. 97 StV sehe einen Ausgleichszins für solche Steuern nur vor, sofern sie vor dem 1. Januar 1999 vorläufig in Rechnung gestellt worden seien, was im Streitfall nicht geschehen sei.

b) Im vorliegenden Fall geht es um Steuern auf Perioden, die in den Jahren 1997 und 1998 geendet hatten. Für solche Steuern finden sich in Art. 304 bis 308 StG keine Uebergangsbestimmungen. Indessen findet sich in Art. 314 Abs. 3 StG eine weitere Befreiung von der Ausgleichszinspflicht, nämlich für ausserordentliche Einkünfte von natürlichen Personen der Steuerperioden 1999 und 2000.



Wenn in den Uebergangsbestimmungen für bestimmte Steuerarten aus gewissen Steuerperioden eine ausdrückliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht statuiert wurde, eine solche Befreiung aber bei einer anderen Steuerart bzw. bei Steuern aus anderen Perioden fehlt, so ist dies dahingehend zu verstehen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Befreiung nur bei jenen Sachverhalten einführen wollte, für welche die Befreiung ausdrücklich verankert wurde. Art. 212 StG enthält keine Einschränkung der Ausgleichszinspflicht auf Steuern aus bestimmten Steuerperioden. Das Kantonale Steueramt geht daher zutreffend davon aus, dass Art. 212 StG grundsätzlich umfassend Anwendung findet und Ausnahmen nur dort bestehen, wo sie in den Uebergangsbestimmungen ausdrücklich statuiert sind. Dies bedeutet, dass Art. 212 StG für alle Steuerforderungen von juristischen Personen gilt, und zwar insbesondere auch für solche aus Steuerperioden, die vor 1999 und 2000 endeten.

c) Art. 212 Abs. 2 StG verweist für den Verfalltag bei periodischen Steuern auf die Steuerverordnung. Diese bestimmt in Art. 86 Abs. 1 StV, dass als Verfalltag für Gewinnsteuern der 270. Tag nach Ende des Geschäftsjahres und als Verfalltag für Kapitalsteuern der 270. Tag nach Beginn des Geschäftsjahres gilt.

Art. 97 StV regelt gemäss Randtitel als Uebergangsbestimmung den Verfalltag und die Ausgleichszinsen für altrechtliche Steuerforderungen und bestimmt, dass für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern, die nach Art. 134 Abs. 2 des alten Steuergesetzes vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt aStG) lediglich vorläufig in Rechnung gestellt wurden, als Verfalltag der 1. Januar 1999 gilt (Satz 1). Auf Zahlungen, die vor diesem Verfalltag aufgrund einer vorläufigen Rechnungstellung geleistet wurden, werden nach dem Verfalltag Ausgleichszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen nach Art. 212 Abs. 1 lit. a StG berechnet (Satz 2).

Art. 212 Abs. 2 StG verweist lediglich in bezug auf den Verfalltag auf die Steuerverordnung. Art. 97 Satz 1 StV bestimmt für altrechtliche Forderungen der Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer als Verfalltag den 1. Januar 1999. Dieser fällt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes. Zwar trifft es zu, dass diese Regelung für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern gilt, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden. Daraus kann aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden, dass kein Ausgleichszins berechnet werden kann, wenn wie im



Streitfall eine vorläufige Rechnungstellung bis zum Verfalltag noch nicht erfolgte. Art. 97 StV bezweckt, eine Rückwirkung zu vermeiden, indem für altrechtliche Steuern, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes fällig geworden sind, die Ausgleichszinspflicht erst ab 1. Januar 1999 eintritt.

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. b der Vollzugsverordnung zum alten Steuergesetz (nGS 29-72) wurden Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern acht Monate nach Ende des Geschäftsjahres fällig. Art. 132 Abs. 4 aStG bestimmte, dass die Fälligkeit auch eintrat, wenn die Steuer auf Grund einer vorläufigen Steuerrechnung gefordert wird oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel erhoben wurde. Die vorläufige Rechnungstellung setzte somit voraus, dass Fälligkeit eingetreten war (Art. 134 Abs. 2 aStG). Es verhielt sich nicht etwa so, dass die vorläufige Rechnungstellung erst die Fälligkeit auslöste. Die Vorschrift von Art. 97 StV, die bei vorläufig in Rechnung gestellten altrechtlichen Steuern den Verfalltag auf den 1. Januar 1999 festsetzt, beschränkt die Ausgleichszinspflicht aufgrund des Rückwirkungsverbots auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Weder Art. 212 StG noch die Uebergangsbestimmungen enthalten Vorschriften, welche für die altrechtliche Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer eine Befreiung im Rahmen des Uebergangsrechts vorsehen. Das Gesetz verweist wie erwähnt lediglich für den Verfalltag auf die Verordnung. Die Uebergangsbestimmung hält nun fest, dass der Verfalltag auch für altrechtliche Steuerforderungen (und damit der Beginn der Ausgleichszinspflicht) der 1. Januar 1999 ist (obwohl die Fälligkeit der Steuerforderungen gemäss altrechtlicher Regelung bereits früher eingetreten war).

Sinn und Zweck des Ausgleichszinses besteht darin, dass alle Steuerpflichtigen beim Bezug der Steuern rechtsgleich behandelt werden. Mit dem Begriff "Ausgleichszins" wurde daher unterstrichen, dass diese Zinsen dem Ausgleich dienen und nichts mit einem durch den Steuerpflichtigen zu verantwortenden "Verzug" oder mit "Verzugszinsen" zu tun haben (vgl. Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes, in: ABI 1997 S. 1057). Um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung Rechnung zu tragen, ist es entscheidend, dass unabhängig davon, ob überhaupt eine vorläufige Rechnung gestellt werden konnte und allenfalls welche Beträge der vorläufigen Rechnung zugrundegelegt wurden, eine konsequente Verzinsung



vorgesehen wird, und zwar für alle Zahlungen bis zur Schlussrechnung zugunsten des Pflichtigen und für alle veranlagten Steuerbeträge ab einem Verfalltag zulasten des Pflichtigen.

Wenn Art. 97 Satz 1 StV für solche Steuerforderungen, die vor dem neuen Verfalltag 1. Januar 1999 gemäss altem Recht fällig geworden und vorläufig in Rechnung gestellt worden sind, die Ausgleichszinspflicht ab dem neuen Verfalltag regelt, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass für Steuerforderungen, die noch nicht vorläufig in Rechnung gestellt wurden, eine Befreiung von der Ausgleichszinspflicht eintritt. Diese würde Sinn und Zweck von Art. 212 StG klar widersprechen. Der Begriff "lediglich" in Art. 97 StV kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass mit diesem abschwächenden Zusatz eine Verdeutlichung der Abgrenzung der vorläufig in Rechnung gestellten Steuern zu den definitiv in Rechnung gestellten Steuern bezweckt wurde. Hätte Art. 97 StV den von der Vorinstanz zugeschriebenen Inhalt, so hätte Satz 1 allenfalls so abgefasst werden müssen, dass lediglich für Steuern, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden, ein Ausgleichszins ab 1. Januar 1999 zu leisten ist.

d) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass eine übergangsrechtliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht für die Steuern der juristischen Personen im formellen Gesetz nicht vorgesehen ist, dass das formelle Gesetz ausschliesslich in Bezug auf den Verfalltag auf die StV verweist, nicht aber in Bezug auf den Bestand der Ausgleichszinspflicht, und dass es Sinn und Zweck des Ausgleichszinses sowie dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprechen würde, wenn dem Begriff "lediglich" in Art. 97 Satz 1 StV die Bedeutung zuerkannt würde, dass für nicht vorläufig in Rechnung gestellte altrechtliche Steuerforderungen kein Ausgleichszins geschuldet ist. Somit ist die Erhebung eines Ausgleichszinses ab 1. Januar 1999 gestützt auf Art. 212 StG zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 6. Februar 2004 ist zu bestätigen.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).



St.Galler Gerichte

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegnerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind ebenfalls der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 6. Februar 2004 bestätigt.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

3./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Die Vizepräsidentin: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt Y.)



am:

Steuerrecht, Art. 212 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Von juristischen Personen sind Ausgleichszinsen ab 1. Januar 1999 auch dann zu erheben, wenn die Steuerforderung aus einer Steuerperiode vor 1999 stammt (Verwaltungsgericht, B 2004/176).

Urteil vom 22. März 2005

Anwesend: Vizepräsidentin Dr. E. Oesch-Frischkopf; Verwaltungsrichter, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichter lic. iur. J. Diggelmann; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/2, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

X. Versicherung,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Y.

betreffend

Steuerbezug (Ausgleichszinsen)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Das kantonale Steueramt veranlagte die X. Versicherung mit Sitz in Luzern aufgrund der Steuerauscheidung des Kantons Luzern für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 1997 mit einem Reingewinn von Fr. 1'175'400.-- für 1997 und einem Eigenkapital von Fr. 14'848'000.-- für 1998. In der definitiven Veranlagungsverfügung und der Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. 409'101.95 sowie ein Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 17. Oktober 2002 festgesetzt. Gegen die Veranlagung des Ausgleichszinses erhob die X. Versicherung Einsprache, die vom kantonalen Steueramt am 6. Februar 2004 abgewiesen wurde.

B./ Die X. Versicherung erhob mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 11. Februar 2004 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventuell sei der Ausgleichszins ab 17. Januar 2002 zu erheben.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 21. Oktober 2004 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 sowie die Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 auf, soweit diese den Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 zum Gegenstand hatten. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- auferlegte sie dem Staat, den sie überdies verpflichtete, die Rekurrentin mit Fr. 2'152.-- ausseramtlich zu entschädigen. Sie erwog, neben Änderungen in der Bemessung



hätten sich im neuen Steuergesetz auch solche in der Bezugsordnung ergeben, insbesondere die Einführung der Ausgleichszinspflicht auf den 1. Januar 1999. Beim Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 1999 und 2000 würden Ausgleichszinsen nicht berechnet. Da es für juristische Personen an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehle, würden Ausgleichszinsen erstmals bei Gewinn- und Kapitalsteuern für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Das Institut der Ausgleichszinsen sei dem bis Ende 1998 geltenden Steuergesetz nicht bekannt gewesen. Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Steuerperioden, die vor 1999 geendet hätten, müssten daher im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Die Berufung des Kantonalen Steueramtes auf Art. 97 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) sei nicht stichhaltig, da im Streitfall vor dem 1. Januar 1999 keine vorläufige Steuerrechnung ergangen sei. Damit fehle es an der Voraussetzung, Ausgleichszinsen auf altrechtlichen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern zu erheben.

C./ Mit Eingabe vom 10. November 2004 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, während bei den natürlichen Personen Ausgleichszinsen erst ab der Steuerperiode 2001 berechnet würden, habe die neue Bezugsordnung mit den Ausgleichszinsen für die übrigen Steuern ab sofort Geltung gehabt, d.h. ab dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) am 1. Januar 1999. Bei den juristischen Personen habe somit diese Verknüpfung mit der Steuerperiode nicht stattgefunden. Ab 1. Januar 1999 gelte bei den juristischen Personen für alle Steuerforderungen, also auch für jene aus dem Jahr 1997, die Bezugsregelung von Art. 212 StG. Ausgleichszinsen würden deshalb auch für altrechtliche Steuerforderungen erhoben. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Zustellung einer vorläufigen Rechnung gemäss Art. 97 StV Voraussetzung für die Ausgleichzinserhebung sei, sei unhaltbar. Es entspreche zwar dem Normalfall, dass bei altrechtlichen Steuerforderungen vor dem 1. Januar 1999 eine vorläufige Rechnung versandt worden sei. Zwingend sei dies jedoch nicht. Namentlich im vorliegenden Fall, in dem die Beschwerdegegnerin ihre subjektive Steuerpflicht noch bis November 2001 bestritten habe, habe vor der Klärung der Steuerpflicht gar keine vorläufige Rechnung versandt werden dürfen. Zudem hänge



St.Galler Gerichte

die Berechnung von Ausgleichszinsen zulasten des Steuerpflichtigen nur vom veranlagten Steuerbetrag und vom Verfalltag ab.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2004 auf Abweisung der Beschwerde.

Auch die Beschwerdegegnerin lässt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 1. Dezember 2004 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids beantragen.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 10. November 2004 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 VRP erhalten die Vorinstanz und die Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme, wenn die Beschwerde nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist. Die Beschwerdegegnerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, auf die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. November 2004 sowie auf ihre Ausführungen in der Rekurseingabe und hält abschliessend fest, eine Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Fall verletze Art. 8 und 9 BV. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht Verzugszinsen, sondern Ausgleichszinsen gemäss Art. 212 StG streitig sind (vgl. S. 9 f.), genügt im Beschwerdeverfahren der pauschale Verweis auf Rechtsschriften in anderen Verfahren nicht. Die Beteiligten haben in ihren Vernehmlassungen ihre Einwendungen gegen die Beschwerde im einzelnen darzutun (vgl. Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003,



Rz. 921). Soweit daher lediglich auf andere Eingaben und Entscheide verwiesen wird, ist auf die Stellungnahme der Beschwerdegegenerin nicht weiter einzutreten.

2./ a) Nach Art. 212 Abs. 1 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (lit. a), und zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag.

Nach Art. 212 Abs. 2 StG gilt als Verfalltag bei nicht periodischen Steuern der neunzigste Tag nach Entstehen des Steueranspruchs. Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt.

Diese Bestimmung trat am 1. Januar 1999 in Kraft (Art. 319 StG).

a) In den Uebergangsbestimmungen des Steuergesetzes (Art. 280 ff. StG) wird vorgeschrieben, dass auf den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperioden 1999 und 2000 keine Ausgleichszinsen nach Art. 212 StG berechnet werden (Art. 299 Abs. 4 StG in Verbindung mit dem Randtitel zu Art. 285 StG).

Art. 304 bis 308 StG betreffen Gewinn- und Kapitalsteuern für Steuerperioden, die in den Jahren 1999 und 2000 enden. Die Vorinstanz schloss aus dem Umstand, dass es für diese Steuern an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehlt, Ausgleichszinsen würden auf den Gewinn- und Kapitalsteuern erstmals für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Eine Berechnung von Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Perioden, die vor 1999 endeten, müsse daher gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Art. 97 StV sehe einen Ausgleichszins für solche Steuern nur vor, sofern sie vor dem 1. Januar 1999 vorläufig in Rechnung gestellt worden seien, was im Streitfall nicht geschehen sei.

b) Im vorliegenden Fall geht es um Steuern auf Perioden, die in den Jahren 1997 und 1998 geendet hatten. Für solche Steuern finden sich in Art. 304 bis 308 StG keine Uebergangsbestimmungen. Indessen findet sich in Art. 314 Abs. 3 StG eine weitere Befreiung von der Ausgleichszinspflicht, nämlich für ausserordentliche Einkünfte von natürlichen Personen der Steuerperioden 1999 und 2000.



Wenn in den Uebergangsbestimmungen für bestimmte Steuerarten aus gewissen Steuerperioden eine ausdrückliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht statuiert wurde, eine solche Befreiung aber bei einer anderen Steuerart bzw. bei Steuern aus anderen Perioden fehlt, so ist dies dahingehend zu verstehen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Befreiung nur bei jenen Sachverhalten einführen wollte, für welche die Befreiung ausdrücklich verankert wurde. Art. 212 StG enthält keine Einschränkung der Ausgleichszinspflicht auf Steuern aus bestimmten Steuerperioden. Das Kantonale Steueramt geht daher zutreffend davon aus, dass Art. 212 StG grundsätzlich umfassend Anwendung findet und Ausnahmen nur dort bestehen, wo sie in den Uebergangsbestimmungen ausdrücklich statuiert sind. Dies bedeutet, dass Art. 212 StG für alle Steuerforderungen von juristischen Personen gilt, und zwar insbesondere auch für solche aus Steuerperioden, die vor 1999 und 2000 endeten.

c) Art. 212 Abs. 2 StG verweist für den Verfalltag bei periodischen Steuern auf die Steuerverordnung. Diese bestimmt in Art. 86 Abs. 1 StV, dass als Verfalltag für Gewinnsteuern der 270. Tag nach Ende des Geschäftsjahres und als Verfalltag für Kapitalsteuern der 270. Tag nach Beginn des Geschäftsjahres gilt.

Art. 97 StV regelt gemäss Randtitel als Uebergangsbestimmung den Verfalltag und die Ausgleichszinsen für altrechtliche Steuerforderungen und bestimmt, dass für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern, die nach Art. 134 Abs. 2 des alten Steuergesetzes vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt aStG) lediglich vorläufig in Rechnung gestellt wurden, als Verfalltag der 1. Januar 1999 gilt (Satz 1). Auf Zahlungen, die vor diesem Verfalltag aufgrund einer vorläufigen Rechnungstellung geleistet wurden, werden nach dem Verfalltag Ausgleichszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen nach Art. 212 Abs. 1 lit. a StG berechnet (Satz 2).

Art. 212 Abs. 2 StG verweist lediglich in bezug auf den Verfalltag auf die Steuerverordnung. Art. 97 Satz 1 StV bestimmt für altrechtliche Forderungen der Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer als Verfalltag den 1. Januar 1999. Dieser fällt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes. Zwar trifft es zu, dass diese Regelung für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern gilt, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden. Daraus kann aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden, dass kein Ausgleichszins berechnet werden kann, wenn wie im



Streitfall eine vorläufige Rechnungstellung bis zum Verfalltag noch nicht erfolgte. Art. 97 StV bezweckt, eine Rückwirkung zu vermeiden, indem für altrechtliche Steuern, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes fällig geworden sind, die Ausgleichszinspflicht erst ab 1. Januar 1999 eintritt.

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. b der Vollzugsverordnung zum alten Steuergesetz (nGS 29-72) wurden Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern acht Monate nach Ende des Geschäftsjahres fällig. Art. 132 Abs. 4 aStG bestimmte, dass die Fälligkeit auch eintrat, wenn die Steuer auf Grund einer vorläufigen Steuerrechnung gefordert wird oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel erhoben wurde. Die vorläufige Rechnungstellung setzte somit voraus, dass Fälligkeit eingetreten war (Art. 134 Abs. 2 aStG). Es verhielt sich nicht etwa so, dass die vorläufige Rechnungstellung erst die Fälligkeit auslöste. Die Vorschrift von Art. 97 StV, die bei vorläufig in Rechnung gestellten altrechtlichen Steuern den Verfalltag auf den 1. Januar 1999 festsetzt, beschränkt die Ausgleichszinspflicht aufgrund des Rückwirkungsverbots auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Weder Art. 212 StG noch die Uebergangsbestimmungen enthalten Vorschriften, welche für die altrechtliche Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer eine Befreiung im Rahmen des Uebergangsrechts vorsehen. Das Gesetz verweist wie erwähnt lediglich für den Verfalltag auf die Verordnung. Die Uebergangsbestimmung hält nun fest, dass der Verfalltag auch für altrechtliche Steuerforderungen (und damit der Beginn der Ausgleichszinspflicht) der 1. Januar 1999 ist (obwohl die Fälligkeit der Steuerforderungen gemäss altrechtlicher Regelung bereits früher eingetreten war).

Sinn und Zweck des Ausgleichszinses besteht darin, dass alle Steuerpflichtigen beim Bezug der Steuern rechtsgleich behandelt werden. Mit dem Begriff "Ausgleichszins" wurde daher unterstrichen, dass diese Zinsen dem Ausgleich dienen und nichts mit einem durch den Steuerpflichtigen zu verantwortenden "Verzug" oder mit "Verzugszinsen" zu tun haben (vgl. Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes, in: ABI 1997 S. 1057). Um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung Rechnung zu tragen, ist es entscheidend, dass unabhängig davon, ob überhaupt eine vorläufige Rechnung gestellt werden konnte und allenfalls welche Beträge der vorläufigen Rechnung zugrundegelegt wurden, eine konsequente Verzinsung



vorgesehen wird, und zwar für alle Zahlungen bis zur Schlussrechnung zugunsten des Pflichtigen und für alle veranlagten Steuerbeträge ab einem Verfalltag zulasten des Pflichtigen.

Wenn Art. 97 Satz 1 StV für solche Steuerforderungen, die vor dem neuen Verfalltag 1. Januar 1999 gemäss altem Recht fällig geworden und vorläufig in Rechnung gestellt worden sind, die Ausgleichszinspflicht ab dem neuen Verfalltag regelt, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass für Steuerforderungen, die noch nicht vorläufig in Rechnung gestellt wurden, eine Befreiung von der Ausgleichszinspflicht eintritt. Diese würde Sinn und Zweck von Art. 212 StG klar widersprechen. Der Begriff "lediglich" in Art. 97 StV kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass mit diesem abschwächenden Zusatz eine Verdeutlichung der Abgrenzung der vorläufig in Rechnung gestellten Steuern zu den definitiv in Rechnung gestellten Steuern bezweckt wurde. Hätte Art. 97 StV den von der Vorinstanz zugeschriebenen Inhalt, so hätte Satz 1 allenfalls so abgefasst werden müssen, dass lediglich für Steuern, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden, ein Ausgleichszins ab 1. Januar 1999 zu leisten ist.

d) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass eine übergangsrechtliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht für die Steuern der juristischen Personen im formellen Gesetz nicht vorgesehen ist, dass das formelle Gesetz ausschliesslich in Bezug auf den Verfalltag auf die StV verweist, nicht aber in Bezug auf den Bestand der Ausgleichszinspflicht, und dass es Sinn und Zweck des Ausgleichszinses sowie dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprechen würde, wenn dem Begriff "lediglich" in Art. 97 Satz 1 StV die Bedeutung zuerkannt würde, dass für nicht vorläufig in Rechnung gestellte altrechtliche Steuerforderungen kein Ausgleichszins geschuldet ist. Somit ist die Erhebung eines Ausgleichszinses ab 1. Januar 1999 gestützt auf Art. 212 StG zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 6. Februar 2004 ist zu bestätigen.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).



St.Galler Gerichte

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegnerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind ebenfalls der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 6. Februar 2004 bestätigt.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

3./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Die Vizepräsidentin: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt Y.)



am:

Steuerrecht, Art. 212 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Von juristischen Personen sind Ausgleichszinsen ab 1. Januar 1999 auch dann zu erheben, wenn die Steuerforderung aus einer Steuerperiode vor 1999 stammt (Verwaltungsgericht, B 2004/176).

Urteil vom 22. März 2005

Anwesend: Vizepräsidentin Dr. E. Oesch-Frischkopf; Verwaltungsrichter, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichter lic. iur. J. Diggelmann; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/2, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

X. Versicherung,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Y.

betreffend

Steuerbezug (Ausgleichszinsen)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Das kantonale Steueramt veranlagte die X. Versicherung mit Sitz in Luzern aufgrund der Steuerauscheidung des Kantons Luzern für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 1997 mit einem Reingewinn von Fr. 1'175'400.-- für 1997 und einem Eigenkapital von Fr. 14'848'000.-- für 1998. In der definitiven Veranlagungsverfügung und der Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. 409'101.95 sowie ein Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 17. Oktober 2002 festgesetzt. Gegen die Veranlagung des Ausgleichszinses erhob die X. Versicherung Einsprache, die vom kantonalen Steueramt am 6. Februar 2004 abgewiesen wurde.

B./ Die X. Versicherung erhob mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 11. Februar 2004 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventuell sei der Ausgleichszins ab 17. Januar 2002 zu erheben.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 21. Oktober 2004 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 sowie die Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 auf, soweit diese den Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 zum Gegenstand hatten. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- auferlegte sie dem Staat, den sie überdies verpflichtete, die Rekurrentin mit Fr. 2'152.-- ausseramtlich zu entschädigen. Sie erwog, neben Änderungen in der Bemessung



hätten sich im neuen Steuergesetz auch solche in der Bezugsordnung ergeben, insbesondere die Einführung der Ausgleichszinspflicht auf den 1. Januar 1999. Beim Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 1999 und 2000 würden Ausgleichszinsen nicht berechnet. Da es für juristische Personen an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehle, würden Ausgleichszinsen erstmals bei Gewinn- und Kapitalsteuern für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Das Institut der Ausgleichszinsen sei dem bis Ende 1998 geltenden Steuergesetz nicht bekannt gewesen. Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Steuerperioden, die vor 1999 geendet hätten, müssten daher im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Die Berufung des Kantonalen Steueramtes auf Art. 97 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) sei nicht stichhaltig, da im Streitfall vor dem 1. Januar 1999 keine vorläufige Steuerrechnung ergangen sei. Damit fehle es an der Voraussetzung, Ausgleichszinsen auf altrechtlichen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern zu erheben.

C./ Mit Eingabe vom 10. November 2004 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, während bei den natürlichen Personen Ausgleichszinsen erst ab der Steuerperiode 2001 berechnet würden, habe die neue Bezugsordnung mit den Ausgleichszinsen für die übrigen Steuern ab sofort Geltung gehabt, d.h. ab dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) am 1. Januar 1999. Bei den juristischen Personen habe somit diese Verknüpfung mit der Steuerperiode nicht stattgefunden. Ab 1. Januar 1999 gelte bei den juristischen Personen für alle Steuerforderungen, also auch für jene aus dem Jahr 1997, die Bezugsregelung von Art. 212 StG. Ausgleichszinsen würden deshalb auch für altrechtliche Steuerforderungen erhoben. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Zustellung einer vorläufigen Rechnung gemäss Art. 97 StV Voraussetzung für die Ausgleichzinserhebung sei, sei unhaltbar. Es entspreche zwar dem Normalfall, dass bei altrechtlichen Steuerforderungen vor dem 1. Januar 1999 eine vorläufige Rechnung versandt worden sei. Zwingend sei dies jedoch nicht. Namentlich im vorliegenden Fall, in dem die Beschwerdegegnerin ihre subjektive Steuerpflicht noch bis November 2001 bestritten habe, habe vor der Klärung der Steuerpflicht gar keine vorläufige Rechnung versandt werden dürfen. Zudem hänge



St.Galler Gerichte

die Berechnung von Ausgleichszinsen zulasten des Steuerpflichtigen nur vom veranlagten Steuerbetrag und vom Verfalltag ab.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2004 auf Abweisung der Beschwerde.

Auch die Beschwerdegegnerin lässt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 1. Dezember 2004 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids beantragen.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 10. November 2004 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 VRP erhalten die Vorinstanz und die Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme, wenn die Beschwerde nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist. Die Beschwerdegegnerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, auf die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. November 2004 sowie auf ihre Ausführungen in der Rekurseingabe und hält abschliessend fest, eine Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Fall verletze Art. 8 und 9 BV. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht Verzugszinsen, sondern Ausgleichszinsen gemäss Art. 212 StG streitig sind (vgl. S. 9 f.), genügt im Beschwerdeverfahren der pauschale Verweis auf Rechtsschriften in anderen Verfahren nicht. Die Beteiligten haben in ihren Vernehmlassungen ihre Einwendungen gegen die Beschwerde im einzelnen darzutun (vgl. Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003,



Rz. 921). Soweit daher lediglich auf andere Eingaben und Entscheide verwiesen wird, ist auf die Stellungnahme der Beschwerdegegenerin nicht weiter einzutreten.

2./ a) Nach Art. 212 Abs. 1 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (lit. a), und zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag.

Nach Art. 212 Abs. 2 StG gilt als Verfalltag bei nicht periodischen Steuern der neunzigste Tag nach Entstehen des Steueranspruchs. Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt.

Diese Bestimmung trat am 1. Januar 1999 in Kraft (Art. 319 StG).

a) In den Uebergangsbestimmungen des Steuergesetzes (Art. 280 ff. StG) wird vorgeschrieben, dass auf den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperioden 1999 und 2000 keine Ausgleichszinsen nach Art. 212 StG berechnet werden (Art. 299 Abs. 4 StG in Verbindung mit dem Randtitel zu Art. 285 StG).

Art. 304 bis 308 StG betreffen Gewinn- und Kapitalsteuern für Steuerperioden, die in den Jahren 1999 und 2000 enden. Die Vorinstanz schloss aus dem Umstand, dass es für diese Steuern an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehlt, Ausgleichszinsen würden auf den Gewinn- und Kapitalsteuern erstmals für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Eine Berechnung von Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Perioden, die vor 1999 endeten, müsse daher gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Art. 97 StV sehe einen Ausgleichszins für solche Steuern nur vor, sofern sie vor dem 1. Januar 1999 vorläufig in Rechnung gestellt worden seien, was im Streitfall nicht geschehen sei.

b) Im vorliegenden Fall geht es um Steuern auf Perioden, die in den Jahren 1997 und 1998 geendet hatten. Für solche Steuern finden sich in Art. 304 bis 308 StG keine Uebergangsbestimmungen. Indessen findet sich in Art. 314 Abs. 3 StG eine weitere Befreiung von der Ausgleichszinspflicht, nämlich für ausserordentliche Einkünfte von natürlichen Personen der Steuerperioden 1999 und 2000.



Wenn in den Uebergangsbestimmungen für bestimmte Steuerarten aus gewissen Steuerperioden eine ausdrückliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht statuiert wurde, eine solche Befreiung aber bei einer anderen Steuerart bzw. bei Steuern aus anderen Perioden fehlt, so ist dies dahingehend zu verstehen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Befreiung nur bei jenen Sachverhalten einführen wollte, für welche die Befreiung ausdrücklich verankert wurde. Art. 212 StG enthält keine Einschränkung der Ausgleichszinspflicht auf Steuern aus bestimmten Steuerperioden. Das Kantonale Steueramt geht daher zutreffend davon aus, dass Art. 212 StG grundsätzlich umfassend Anwendung findet und Ausnahmen nur dort bestehen, wo sie in den Uebergangsbestimmungen ausdrücklich statuiert sind. Dies bedeutet, dass Art. 212 StG für alle Steuerforderungen von juristischen Personen gilt, und zwar insbesondere auch für solche aus Steuerperioden, die vor 1999 und 2000 endeten.

c) Art. 212 Abs. 2 StG verweist für den Verfalltag bei periodischen Steuern auf die Steuerverordnung. Diese bestimmt in Art. 86 Abs. 1 StV, dass als Verfalltag für Gewinnsteuern der 270. Tag nach Ende des Geschäftsjahres und als Verfalltag für Kapitalsteuern der 270. Tag nach Beginn des Geschäftsjahres gilt.

Art. 97 StV regelt gemäss Randtitel als Uebergangsbestimmung den Verfalltag und die Ausgleichszinsen für altrechtliche Steuerforderungen und bestimmt, dass für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern, die nach Art. 134 Abs. 2 des alten Steuergesetzes vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt aStG) lediglich vorläufig in Rechnung gestellt wurden, als Verfalltag der 1. Januar 1999 gilt (Satz 1). Auf Zahlungen, die vor diesem Verfalltag aufgrund einer vorläufigen Rechnungstellung geleistet wurden, werden nach dem Verfalltag Ausgleichszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen nach Art. 212 Abs. 1 lit. a StG berechnet (Satz 2).

Art. 212 Abs. 2 StG verweist lediglich in bezug auf den Verfalltag auf die Steuerverordnung. Art. 97 Satz 1 StV bestimmt für altrechtliche Forderungen der Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer als Verfalltag den 1. Januar 1999. Dieser fällt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes. Zwar trifft es zu, dass diese Regelung für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern gilt, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden. Daraus kann aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden, dass kein Ausgleichszins berechnet werden kann, wenn wie im



Streitfall eine vorläufige Rechnungstellung bis zum Verfalltag noch nicht erfolgte. Art. 97 StV bezweckt, eine Rückwirkung zu vermeiden, indem für altrechtliche Steuern, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes fällig geworden sind, die Ausgleichszinspflicht erst ab 1. Januar 1999 eintritt.

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. b der Vollzugsverordnung zum alten Steuergesetz (nGS 29-72) wurden Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern acht Monate nach Ende des Geschäftsjahres fällig. Art. 132 Abs. 4 aStG bestimmte, dass die Fälligkeit auch eintrat, wenn die Steuer auf Grund einer vorläufigen Steuerrechnung gefordert wird oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel erhoben wurde. Die vorläufige Rechnungstellung setzte somit voraus, dass Fälligkeit eingetreten war (Art. 134 Abs. 2 aStG). Es verhielt sich nicht etwa so, dass die vorläufige Rechnungstellung erst die Fälligkeit auslöste. Die Vorschrift von Art. 97 StV, die bei vorläufig in Rechnung gestellten altrechtlichen Steuern den Verfalltag auf den 1. Januar 1999 festsetzt, beschränkt die Ausgleichszinspflicht aufgrund des Rückwirkungsverbots auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Weder Art. 212 StG noch die Uebergangsbestimmungen enthalten Vorschriften, welche für die altrechtliche Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer eine Befreiung im Rahmen des Uebergangsrechts vorsehen. Das Gesetz verweist wie erwähnt lediglich für den Verfalltag auf die Verordnung. Die Uebergangsbestimmung hält nun fest, dass der Verfalltag auch für altrechtliche Steuerforderungen (und damit der Beginn der Ausgleichszinspflicht) der 1. Januar 1999 ist (obwohl die Fälligkeit der Steuerforderungen gemäss altrechtlicher Regelung bereits früher eingetreten war).

Sinn und Zweck des Ausgleichszinses besteht darin, dass alle Steuerpflichtigen beim Bezug der Steuern rechtsgleich behandelt werden. Mit dem Begriff "Ausgleichszins" wurde daher unterstrichen, dass diese Zinsen dem Ausgleich dienen und nichts mit einem durch den Steuerpflichtigen zu verantwortenden "Verzug" oder mit "Verzugszinsen" zu tun haben (vgl. Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes, in: ABI 1997 S. 1057). Um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung Rechnung zu tragen, ist es entscheidend, dass unabhängig davon, ob überhaupt eine vorläufige Rechnung gestellt werden konnte und allenfalls welche Beträge der vorläufigen Rechnung zugrundegelegt wurden, eine konsequente Verzinsung



vorgesehen wird, und zwar für alle Zahlungen bis zur Schlussrechnung zugunsten des Pflichtigen und für alle veranlagten Steuerbeträge ab einem Verfalltag zulasten des Pflichtigen.

Wenn Art. 97 Satz 1 StV für solche Steuerforderungen, die vor dem neuen Verfalltag 1. Januar 1999 gemäss altem Recht fällig geworden und vorläufig in Rechnung gestellt worden sind, die Ausgleichszinspflicht ab dem neuen Verfalltag regelt, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass für Steuerforderungen, die noch nicht vorläufig in Rechnung gestellt wurden, eine Befreiung von der Ausgleichszinspflicht eintritt. Diese würde Sinn und Zweck von Art. 212 StG klar widersprechen. Der Begriff "lediglich" in Art. 97 StV kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass mit diesem abschwächenden Zusatz eine Verdeutlichung der Abgrenzung der vorläufig in Rechnung gestellten Steuern zu den definitiv in Rechnung gestellten Steuern bezweckt wurde. Hätte Art. 97 StV den von der Vorinstanz zugeschriebenen Inhalt, so hätte Satz 1 allenfalls so abgefasst werden müssen, dass lediglich für Steuern, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden, ein Ausgleichszins ab 1. Januar 1999 zu leisten ist.

d) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass eine übergangsrechtliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht für die Steuern der juristischen Personen im formellen Gesetz nicht vorgesehen ist, dass das formelle Gesetz ausschliesslich in Bezug auf den Verfalltag auf die StV verweist, nicht aber in Bezug auf den Bestand der Ausgleichszinspflicht, und dass es Sinn und Zweck des Ausgleichszinses sowie dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprechen würde, wenn dem Begriff "lediglich" in Art. 97 Satz 1 StV die Bedeutung zuerkannt würde, dass für nicht vorläufig in Rechnung gestellte altrechtliche Steuerforderungen kein Ausgleichszins geschuldet ist. Somit ist die Erhebung eines Ausgleichszinses ab 1. Januar 1999 gestützt auf Art. 212 StG zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 6. Februar 2004 ist zu bestätigen.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).



St.Galler Gerichte

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegnerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind ebenfalls der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 6. Februar 2004 bestätigt.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

3./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Die Vizepräsidentin: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt Y.)



am:

Steuerrecht, Art. 212 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Von juristischen Personen sind Ausgleichszinsen ab 1. Januar 1999 auch dann zu erheben, wenn die Steuerforderung aus einer Steuerperiode vor 1999 stammt (Verwaltungsgericht, B 2004/176).

Urteil vom 22. März 2005

Anwesend: Vizepräsidentin Dr. E. Oesch-Frischkopf; Verwaltungsrichter, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichter lic. iur. J. Diggelmann; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/2, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

X. Versicherung,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Y.

betreffend

Steuerbezug (Ausgleichszinsen)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Das kantonale Steueramt veranlagte die X. Versicherung mit Sitz in Luzern aufgrund der Steuerauscheidung des Kantons Luzern für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 1997 mit einem Reingewinn von Fr. 1'175'400.-- für 1997 und einem Eigenkapital von Fr. 14'848'000.-- für 1998. In der definitiven Veranlagungsverfügung und der Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. 409'101.95 sowie ein Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 17. Oktober 2002 festgesetzt. Gegen die Veranlagung des Ausgleichszinses erhob die X. Versicherung Einsprache, die vom kantonalen Steueramt am 6. Februar 2004 abgewiesen wurde.

B./ Die X. Versicherung erhob mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 11. Februar 2004 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventuell sei der Ausgleichszins ab 17. Januar 2002 zu erheben.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 21. Oktober 2004 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 sowie die Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 auf, soweit diese den Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 zum Gegenstand hatten. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- auferlegte sie dem Staat, den sie überdies verpflichtete, die Rekurrentin mit Fr. 2'152.-- ausseramtlich zu entschädigen. Sie erwog, neben Änderungen in der Bemessung



hätten sich im neuen Steuergesetz auch solche in der Bezugsordnung ergeben, insbesondere die Einführung der Ausgleichszinspflicht auf den 1. Januar 1999. Beim Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 1999 und 2000 würden Ausgleichszinsen nicht berechnet. Da es für juristische Personen an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehle, würden Ausgleichszinsen erstmals bei Gewinn- und Kapitalsteuern für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Das Institut der Ausgleichszinsen sei dem bis Ende 1998 geltenden Steuergesetz nicht bekannt gewesen. Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Steuerperioden, die vor 1999 geendet hätten, müssten daher im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Die Berufung des Kantonalen Steueramtes auf Art. 97 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) sei nicht stichhaltig, da im Streitfall vor dem 1. Januar 1999 keine vorläufige Steuerrechnung ergangen sei. Damit fehle es an der Voraussetzung, Ausgleichszinsen auf altrechtlichen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern zu erheben.

C./ Mit Eingabe vom 10. November 2004 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, während bei den natürlichen Personen Ausgleichszinsen erst ab der Steuerperiode 2001 berechnet würden, habe die neue Bezugsordnung mit den Ausgleichszinsen für die übrigen Steuern ab sofort Geltung gehabt, d.h. ab dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) am 1. Januar 1999. Bei den juristischen Personen habe somit diese Verknüpfung mit der Steuerperiode nicht stattgefunden. Ab 1. Januar 1999 gelte bei den juristischen Personen für alle Steuerforderungen, also auch für jene aus dem Jahr 1997, die Bezugsregelung von Art. 212 StG. Ausgleichszinsen würden deshalb auch für altrechtliche Steuerforderungen erhoben. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Zustellung einer vorläufigen Rechnung gemäss Art. 97 StV Voraussetzung für die Ausgleichzinserhebung sei, sei unhaltbar. Es entspreche zwar dem Normalfall, dass bei altrechtlichen Steuerforderungen vor dem 1. Januar 1999 eine vorläufige Rechnung versandt worden sei. Zwingend sei dies jedoch nicht. Namentlich im vorliegenden Fall, in dem die Beschwerdegegnerin ihre subjektive Steuerpflicht noch bis November 2001 bestritten habe, habe vor der Klärung der Steuerpflicht gar keine vorläufige Rechnung versandt werden dürfen. Zudem hänge



St.Galler Gerichte

die Berechnung von Ausgleichszinsen zulasten des Steuerpflichtigen nur vom veranlagten Steuerbetrag und vom Verfalltag ab.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2004 auf Abweisung der Beschwerde.

Auch die Beschwerdegegnerin lässt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 1. Dezember 2004 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids beantragen.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 10. November 2004 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 VRP erhalten die Vorinstanz und die Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme, wenn die Beschwerde nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist. Die Beschwerdegegnerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, auf die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. November 2004 sowie auf ihre Ausführungen in der Rekurseingabe und hält abschliessend fest, eine Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Fall verletze Art. 8 und 9 BV. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht Verzugszinsen, sondern Ausgleichszinsen gemäss Art. 212 StG streitig sind (vgl. S. 9 f.), genügt im Beschwerdeverfahren der pauschale Verweis auf Rechtsschriften in anderen Verfahren nicht. Die Beteiligten haben in ihren Vernehmlassungen ihre Einwendungen gegen die Beschwerde im einzelnen darzutun (vgl. Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003,



Rz. 921). Soweit daher lediglich auf andere Eingaben und Entscheide verwiesen wird, ist auf die Stellungnahme der Beschwerdegegenerin nicht weiter einzutreten.

2./ a) Nach Art. 212 Abs. 1 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (lit. a), und zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag.

Nach Art. 212 Abs. 2 StG gilt als Verfalltag bei nicht periodischen Steuern der neunzigste Tag nach Entstehen des Steueranspruchs. Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt.

Diese Bestimmung trat am 1. Januar 1999 in Kraft (Art. 319 StG).

a) In den Uebergangsbestimmungen des Steuergesetzes (Art. 280 ff. StG) wird vorgeschrieben, dass auf den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperioden 1999 und 2000 keine Ausgleichszinsen nach Art. 212 StG berechnet werden (Art. 299 Abs. 4 StG in Verbindung mit dem Randtitel zu Art. 285 StG).

Art. 304 bis 308 StG betreffen Gewinn- und Kapitalsteuern für Steuerperioden, die in den Jahren 1999 und 2000 enden. Die Vorinstanz schloss aus dem Umstand, dass es für diese Steuern an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehlt, Ausgleichszinsen würden auf den Gewinn- und Kapitalsteuern erstmals für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Eine Berechnung von Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Perioden, die vor 1999 endeten, müsse daher gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Art. 97 StV sehe einen Ausgleichszins für solche Steuern nur vor, sofern sie vor dem 1. Januar 1999 vorläufig in Rechnung gestellt worden seien, was im Streitfall nicht geschehen sei.

b) Im vorliegenden Fall geht es um Steuern auf Perioden, die in den Jahren 1997 und 1998 geendet hatten. Für solche Steuern finden sich in Art. 304 bis 308 StG keine Uebergangsbestimmungen. Indessen findet sich in Art. 314 Abs. 3 StG eine weitere Befreiung von der Ausgleichszinspflicht, nämlich für ausserordentliche Einkünfte von natürlichen Personen der Steuerperioden 1999 und 2000.



Wenn in den Uebergangsbestimmungen für bestimmte Steuerarten aus gewissen Steuerperioden eine ausdrückliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht statuiert wurde, eine solche Befreiung aber bei einer anderen Steuerart bzw. bei Steuern aus anderen Perioden fehlt, so ist dies dahingehend zu verstehen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Befreiung nur bei jenen Sachverhalten einführen wollte, für welche die Befreiung ausdrücklich verankert wurde. Art. 212 StG enthält keine Einschränkung der Ausgleichszinspflicht auf Steuern aus bestimmten Steuerperioden. Das Kantonale Steueramt geht daher zutreffend davon aus, dass Art. 212 StG grundsätzlich umfassend Anwendung findet und Ausnahmen nur dort bestehen, wo sie in den Uebergangsbestimmungen ausdrücklich statuiert sind. Dies bedeutet, dass Art. 212 StG für alle Steuerforderungen von juristischen Personen gilt, und zwar insbesondere auch für solche aus Steuerperioden, die vor 1999 und 2000 endeten.

c) Art. 212 Abs. 2 StG verweist für den Verfalltag bei periodischen Steuern auf die Steuerverordnung. Diese bestimmt in Art. 86 Abs. 1 StV, dass als Verfalltag für Gewinnsteuern der 270. Tag nach Ende des Geschäftsjahres und als Verfalltag für Kapitalsteuern der 270. Tag nach Beginn des Geschäftsjahres gilt.

Art. 97 StV regelt gemäss Randtitel als Uebergangsbestimmung den Verfalltag und die Ausgleichszinsen für altrechtliche Steuerforderungen und bestimmt, dass für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern, die nach Art. 134 Abs. 2 des alten Steuergesetzes vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt aStG) lediglich vorläufig in Rechnung gestellt wurden, als Verfalltag der 1. Januar 1999 gilt (Satz 1). Auf Zahlungen, die vor diesem Verfalltag aufgrund einer vorläufigen Rechnungstellung geleistet wurden, werden nach dem Verfalltag Ausgleichszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen nach Art. 212 Abs. 1 lit. a StG berechnet (Satz 2).

Art. 212 Abs. 2 StG verweist lediglich in bezug auf den Verfalltag auf die Steuerverordnung. Art. 97 Satz 1 StV bestimmt für altrechtliche Forderungen der Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer als Verfalltag den 1. Januar 1999. Dieser fällt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes. Zwar trifft es zu, dass diese Regelung für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern gilt, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden. Daraus kann aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden, dass kein Ausgleichszins berechnet werden kann, wenn wie im



Streitfall eine vorläufige Rechnungstellung bis zum Verfalltag noch nicht erfolgte. Art. 97 StV bezweckt, eine Rückwirkung zu vermeiden, indem für altrechtliche Steuern, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes fällig geworden sind, die Ausgleichszinspflicht erst ab 1. Januar 1999 eintritt.

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. b der Vollzugsverordnung zum alten Steuergesetz (nGS 29-72) wurden Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern acht Monate nach Ende des Geschäftsjahres fällig. Art. 132 Abs. 4 aStG bestimmte, dass die Fälligkeit auch eintrat, wenn die Steuer auf Grund einer vorläufigen Steuerrechnung gefordert wird oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel erhoben wurde. Die vorläufige Rechnungstellung setzte somit voraus, dass Fälligkeit eingetreten war (Art. 134 Abs. 2 aStG). Es verhielt sich nicht etwa so, dass die vorläufige Rechnungstellung erst die Fälligkeit auslöste. Die Vorschrift von Art. 97 StV, die bei vorläufig in Rechnung gestellten altrechtlichen Steuern den Verfalltag auf den 1. Januar 1999 festsetzt, beschränkt die Ausgleichszinspflicht aufgrund des Rückwirkungsverbots auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Weder Art. 212 StG noch die Uebergangsbestimmungen enthalten Vorschriften, welche für die altrechtliche Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer eine Befreiung im Rahmen des Uebergangsrechts vorsehen. Das Gesetz verweist wie erwähnt lediglich für den Verfalltag auf die Verordnung. Die Uebergangsbestimmung hält nun fest, dass der Verfalltag auch für altrechtliche Steuerforderungen (und damit der Beginn der Ausgleichszinspflicht) der 1. Januar 1999 ist (obwohl die Fälligkeit der Steuerforderungen gemäss altrechtlicher Regelung bereits früher eingetreten war).

Sinn und Zweck des Ausgleichszinses besteht darin, dass alle Steuerpflichtigen beim Bezug der Steuern rechtsgleich behandelt werden. Mit dem Begriff "Ausgleichszins" wurde daher unterstrichen, dass diese Zinsen dem Ausgleich dienen und nichts mit einem durch den Steuerpflichtigen zu verantwortenden "Verzug" oder mit "Verzugszinsen" zu tun haben (vgl. Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes, in: ABI 1997 S. 1057). Um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung Rechnung zu tragen, ist es entscheidend, dass unabhängig davon, ob überhaupt eine vorläufige Rechnung gestellt werden konnte und allenfalls welche Beträge der vorläufigen Rechnung zugrundegelegt wurden, eine konsequente Verzinsung



vorgesehen wird, und zwar für alle Zahlungen bis zur Schlussrechnung zugunsten des Pflichtigen und für alle veranlagten Steuerbeträge ab einem Verfalltag zulasten des Pflichtigen.

Wenn Art. 97 Satz 1 StV für solche Steuerforderungen, die vor dem neuen Verfalltag 1. Januar 1999 gemäss altem Recht fällig geworden und vorläufig in Rechnung gestellt worden sind, die Ausgleichszinspflicht ab dem neuen Verfalltag regelt, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass für Steuerforderungen, die noch nicht vorläufig in Rechnung gestellt wurden, eine Befreiung von der Ausgleichszinspflicht eintritt. Diese würde Sinn und Zweck von Art. 212 StG klar widersprechen. Der Begriff "lediglich" in Art. 97 StV kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass mit diesem abschwächenden Zusatz eine Verdeutlichung der Abgrenzung der vorläufig in Rechnung gestellten Steuern zu den definitiv in Rechnung gestellten Steuern bezweckt wurde. Hätte Art. 97 StV den von der Vorinstanz zugeschriebenen Inhalt, so hätte Satz 1 allenfalls so abgefasst werden müssen, dass lediglich für Steuern, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden, ein Ausgleichszins ab 1. Januar 1999 zu leisten ist.

d) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass eine übergangsrechtliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht für die Steuern der juristischen Personen im formellen Gesetz nicht vorgesehen ist, dass das formelle Gesetz ausschliesslich in Bezug auf den Verfalltag auf die StV verweist, nicht aber in Bezug auf den Bestand der Ausgleichszinspflicht, und dass es Sinn und Zweck des Ausgleichszinses sowie dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprechen würde, wenn dem Begriff "lediglich" in Art. 97 Satz 1 StV die Bedeutung zuerkannt würde, dass für nicht vorläufig in Rechnung gestellte altrechtliche Steuerforderungen kein Ausgleichszins geschuldet ist. Somit ist die Erhebung eines Ausgleichszinses ab 1. Januar 1999 gestützt auf Art. 212 StG zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 6. Februar 2004 ist zu bestätigen.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).



St.Galler Gerichte

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegnerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind ebenfalls der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 6. Februar 2004 bestätigt.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

3./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Die Vizepräsidentin: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt Y.)



am:

Steuerrecht, Art. 212 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Von juristischen Personen sind Ausgleichszinsen ab 1. Januar 1999 auch dann zu erheben, wenn die Steuerforderung aus einer Steuerperiode vor 1999 stammt (Verwaltungsgericht, B 2004/176).

Urteil vom 22. März 2005

Anwesend: Vizepräsidentin Dr. E. Oesch-Frischkopf; Verwaltungsrichter, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Ersatzrichter lic. iur. J. Diggelmann; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/2, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

X. Versicherung,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Y.

betreffend

Steuerbezug (Ausgleichszinsen)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Das kantonale Steueramt veranlagte die X. Versicherung mit Sitz in Luzern aufgrund der Steuerausscheidung des Kantons Luzern für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 1997 mit einem Reingewinn von Fr. 1'175'400.-- für 1997 und einem Eigenkapital von Fr. 14'848'000.-- für 1998. In der definitiven Veranlagungsverfügung und der Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. 409'101.95 sowie ein Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 17. Oktober 2002 festgesetzt. Gegen die Veranlagung des Ausgleichszinses erhob die X. Versicherung Einsprache, die vom kantonalen Steueramt am 6. Februar 2004 abgewiesen wurde.

B./ Die X. Versicherung erhob mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 11. Februar 2004 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, eventuell sei der Ausgleichszins ab 17. Januar 2002 zu erheben.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 21. Oktober 2004 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 sowie die Schlussrechnung vom 17. Oktober 2002 auf, soweit diese den Ausgleichszins von Fr. 50'694.50 zum Gegenstand hatten. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- auferlegte sie dem Staat, den sie überdies verpflichtete, die Rekurrentin mit Fr. 2'152.-- ausseramtlich zu entschädigen. Sie erwog, neben Änderungen in der Bemessung



hätten sich im neuen Steuergesetz auch solche in der Bezugsordnung ergeben, insbesondere die Einführung der Ausgleichszinspflicht auf den 1. Januar 1999. Beim Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperiode 1999 und 2000 würden Ausgleichszinsen nicht berechnet. Da es für juristische Personen an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehle, würden Ausgleichszinsen erstmals bei Gewinn- und Kapitalsteuern für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Das Institut der Ausgleichszinsen sei dem bis Ende 1998 geltenden Steuergesetz nicht bekannt gewesen. Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Steuerperioden, die vor 1999 geendet hätten, müssten daher im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Die Berufung des Kantonalen Steueramtes auf Art. 97 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) sei nicht stichhaltig, da im Streitfall vor dem 1. Januar 1999 keine vorläufige Steuerrechnung ergangen sei. Damit fehle es an der Voraussetzung, Ausgleichszinsen auf altrechtlichen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern zu erheben.

C./ Mit Eingabe vom 10. November 2004 erhob das Kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2004 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, während bei den natürlichen Personen Ausgleichszinsen erst ab der Steuerperiode 2001 berechnet würden, habe die neue Bezugsordnung mit den Ausgleichszinsen für die übrigen Steuern ab sofort Geltung gehabt, d.h. ab dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) am 1. Januar 1999. Bei den juristischen Personen habe somit diese Verknüpfung mit der Steuerperiode nicht stattgefunden. Ab 1. Januar 1999 gelte bei den juristischen Personen für alle Steuerforderungen, also auch für jene aus dem Jahr 1997, die Bezugsregelung von Art. 212 StG. Ausgleichszinsen würden deshalb auch für altrechtliche Steuerforderungen erhoben. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Zustellung einer vorläufigen Rechnung gemäss Art. 97 StV Voraussetzung für die Ausgleichzinserhebung sei, sei unhaltbar. Es entspreche zwar dem Normalfall, dass bei altrechtlichen Steuerforderungen vor dem 1. Januar 1999 eine vorläufige Rechnung versandt worden sei. Zwingend sei dies jedoch nicht. Namentlich im vorliegenden Fall, in dem die Beschwerdegegnerin ihre subjektive Steuerpflicht noch bis November 2001 bestritten habe, habe vor der Klärung der Steuerpflicht gar keine vorläufige Rechnung versandt werden dürfen. Zudem hänge



St.Galler Gerichte

die Berechnung von Ausgleichszinsen zulasten des Steuerpflichtigen nur vom veranlagten Steuerbetrag und vom Verfalltag ab.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2004 auf Abweisung der Beschwerde.

Auch die Beschwerdegegnerin lässt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 1. Dezember 2004 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Rekursentscheids beantragen.

Auf die weiteren Vorbringen der Beteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 10. November 2004 wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

Nach Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 53 Abs. 1 VRP erhalten die Vorinstanz und die Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme, wenn die Beschwerde nicht offensichtlich unzulässig oder unbegründet ist. Die Beschwerdegegnerin verweist in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, auf die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. November 2004 sowie auf ihre Ausführungen in der Rekurseingabe und hält abschliessend fest, eine Erhebung von Verzugszinsen im vorliegenden Fall verletze Art. 8 und 9 BV. Abgesehen davon, dass vorliegend nicht Verzugszinsen, sondern Ausgleichszinsen gemäss Art. 212 StG streitig sind (vgl. S. 9 f.), genügt im Beschwerdeverfahren der pauschale Verweis auf Rechtsschriften in anderen Verfahren nicht. Die Beteiligten haben in ihren Vernehmlassungen ihre Einwendungen gegen die Beschwerde im einzelnen darzutun (vgl. Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003,



Rz. 921). Soweit daher lediglich auf andere Eingaben und Entscheide verwiesen wird, ist auf die Stellungnahme der Beschwerdegegenerin nicht weiter einzutreten.

2./ a) Nach Art. 212 Abs. 1 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet, und zwar zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (lit. a), und zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag.

Nach Art. 212 Abs. 2 StG gilt als Verfalltag bei nicht periodischen Steuern der neunzigste Tag nach Entstehen des Steueranspruchs. Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt.

Diese Bestimmung trat am 1. Januar 1999 in Kraft (Art. 319 StG).

a) In den Uebergangsbestimmungen des Steuergesetzes (Art. 280 ff. StG) wird vorgeschrieben, dass auf den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Steuerperioden 1999 und 2000 keine Ausgleichszinsen nach Art. 212 StG berechnet werden (Art. 299 Abs. 4 StG in Verbindung mit dem Randtitel zu Art. 285 StG).

Art. 304 bis 308 StG betreffen Gewinn- und Kapitalsteuern für Steuerperioden, die in den Jahren 1999 und 2000 enden. Die Vorinstanz schloss aus dem Umstand, dass es für diese Steuern an einer entsprechenden Uebergangsbestimmung fehlt, Ausgleichszinsen würden auf den Gewinn- und Kapitalsteuern erstmals für diejenigen Steuerperioden berechnet, die in den Jahren 1999 und 2000 endeten. Eine Berechnung von Ausgleichszinsen auf Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern für Perioden, die vor 1999 endeten, müsse daher gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Art. 97 StV sehe einen Ausgleichszins für solche Steuern nur vor, sofern sie vor dem 1. Januar 1999 vorläufig in Rechnung gestellt worden seien, was im Streitfall nicht geschehen sei.

b) Im vorliegenden Fall geht es um Steuern auf Perioden, die in den Jahren 1997 und 1998 geendet hatten. Für solche Steuern finden sich in Art. 304 bis 308 StG keine Uebergangsbestimmungen. Indessen findet sich in Art. 314 Abs. 3 StG eine weitere Befreiung von der Ausgleichszinspflicht, nämlich für ausserordentliche Einkünfte von natürlichen Personen der Steuerperioden 1999 und 2000.



Wenn in den Uebergangsbestimmungen für bestimmte Steuerarten aus gewissen Steuerperioden eine ausdrückliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht statuiert wurde, eine solche Befreiung aber bei einer anderen Steuerart bzw. bei Steuern aus anderen Perioden fehlt, so ist dies dahingehend zu verstehen, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Befreiung nur bei jenen Sachverhalten einführen wollte, für welche die Befreiung ausdrücklich verankert wurde. Art. 212 StG enthält keine Einschränkung der Ausgleichszinspflicht auf Steuern aus bestimmten Steuerperioden. Das Kantonale Steueramt geht daher zutreffend davon aus, dass Art. 212 StG grundsätzlich umfassend Anwendung findet und Ausnahmen nur dort bestehen, wo sie in den Uebergangsbestimmungen ausdrücklich statuiert sind. Dies bedeutet, dass Art. 212 StG für alle Steuerforderungen von juristischen Personen gilt, und zwar insbesondere auch für solche aus Steuerperioden, die vor 1999 und 2000 endeten.

c) Art. 212 Abs. 2 StG verweist für den Verfalltag bei periodischen Steuern auf die Steuerverordnung. Diese bestimmt in Art. 86 Abs. 1 StV, dass als Verfalltag für Gewinnsteuern der 270. Tag nach Ende des Geschäftsjahres und als Verfalltag für Kapitalsteuern der 270. Tag nach Beginn des Geschäftsjahres gilt.

Art. 97 StV regelt gemäss Randtitel als Uebergangsbestimmung den Verfalltag und die Ausgleichszinsen für altrechtliche Steuerforderungen und bestimmt, dass für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern, die nach Art. 134 Abs. 2 des alten Steuergesetzes vom 23. Juni 1970 (nGS 29-70, abgekürzt aStG) lediglich vorläufig in Rechnung gestellt wurden, als Verfalltag der 1. Januar 1999 gilt (Satz 1). Auf Zahlungen, die vor diesem Verfalltag aufgrund einer vorläufigen Rechnungstellung geleistet wurden, werden nach dem Verfalltag Ausgleichszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen nach Art. 212 Abs. 1 lit. a StG berechnet (Satz 2).

Art. 212 Abs. 2 StG verweist lediglich in bezug auf den Verfalltag auf die Steuerverordnung. Art. 97 Satz 1 StV bestimmt für altrechtliche Forderungen der Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer als Verfalltag den 1. Januar 1999. Dieser fällt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes. Zwar trifft es zu, dass diese Regelung für Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern gilt, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden. Daraus kann aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden, dass kein Ausgleichszins berechnet werden kann, wenn wie im



Streitfall eine vorläufige Rechnungstellung bis zum Verfalltag noch nicht erfolgte. Art. 97 StV bezweckt, eine Rückwirkung zu vermeiden, indem für altrechtliche Steuern, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes fällig geworden sind, die Ausgleichszinspflicht erst ab 1. Januar 1999 eintritt.

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. b der Vollzugsverordnung zum alten Steuergesetz (nGS 29-72) wurden Reinertrags- und Eigenkapitalsteuern acht Monate nach Ende des Geschäftsjahres fällig. Art. 132 Abs. 4 aStG bestimmte, dass die Fälligkeit auch eintrat, wenn die Steuer auf Grund einer vorläufigen Steuerrechnung gefordert wird oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel erhoben wurde. Die vorläufige Rechnungstellung setzte somit voraus, dass Fälligkeit eingetreten war (Art. 134 Abs. 2 aStG). Es verhielt sich nicht etwa so, dass die vorläufige Rechnungstellung erst die Fälligkeit auslöste. Die Vorschrift von Art. 97 StV, die bei vorläufig in Rechnung gestellten altrechtlichen Steuern den Verfalltag auf den 1. Januar 1999 festsetzt, beschränkt die Ausgleichszinspflicht aufgrund des Rückwirkungsverbots auf die Zeit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes.

Weder Art. 212 StG noch die Uebergangsbestimmungen enthalten Vorschriften, welche für die altrechtliche Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer eine Befreiung im Rahmen des Uebergangsrechts vorsehen. Das Gesetz verweist wie erwähnt lediglich für den Verfalltag auf die Verordnung. Die Uebergangsbestimmung hält nun fest, dass der Verfalltag auch für altrechtliche Steuerforderungen (und damit der Beginn der Ausgleichszinspflicht) der 1. Januar 1999 ist (obwohl die Fälligkeit der Steuerforderungen gemäss altrechtlicher Regelung bereits früher eingetreten war).

Sinn und Zweck des Ausgleichszinses besteht darin, dass alle Steuerpflichtigen beim Bezug der Steuern rechtsgleich behandelt werden. Mit dem Begriff "Ausgleichszins" wurde daher unterstrichen, dass diese Zinsen dem Ausgleich dienen und nichts mit einem durch den Steuerpflichtigen zu verantwortenden "Verzug" oder mit "Verzugszinsen" zu tun haben (vgl. Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes, in: ABI 1997 S. 1057). Um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung Rechnung zu tragen, ist es entscheidend, dass unabhängig davon, ob überhaupt eine vorläufige Rechnung gestellt werden konnte und allenfalls welche Beträge der vorläufigen Rechnung zugrundegelegt wurden, eine konsequente Verzinsung



vorgesehen wird, und zwar für alle Zahlungen bis zur Schlussrechnung zugunsten des Pflichtigen und für alle veranlagten Steuerbeträge ab einem Verfalltag zulasten des Pflichtigen.

Wenn Art. 97 Satz 1 StV für solche Steuerforderungen, die vor dem neuen Verfalltag 1. Januar 1999 gemäss altem Recht fällig geworden und vorläufig in Rechnung gestellt worden sind, die Ausgleichszinspflicht ab dem neuen Verfalltag regelt, so kann daraus nicht abgeleitet werden, dass für Steuerforderungen, die noch nicht vorläufig in Rechnung gestellt wurden, eine Befreiung von der Ausgleichszinspflicht eintritt. Diese würde Sinn und Zweck von Art. 212 StG klar widersprechen. Der Begriff "lediglich" in Art. 97 StV kann daher nur dahingehend verstanden werden, dass mit diesem abschwächenden Zusatz eine Verdeutlichung der Abgrenzung der vorläufig in Rechnung gestellten Steuern zu den definitiv in Rechnung gestellten Steuern bezweckt wurde. Hätte Art. 97 StV den von der Vorinstanz zugeschriebenen Inhalt, so hätte Satz 1 allenfalls so abgefasst werden müssen, dass lediglich für Steuern, die vorläufig in Rechnung gestellt wurden, ein Ausgleichszins ab 1. Januar 1999 zu leisten ist.

d) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass eine übergangsrechtliche Befreiung von der Ausgleichszinspflicht für die Steuern der juristischen Personen im formellen Gesetz nicht vorgesehen ist, dass das formelle Gesetz ausschliesslich in Bezug auf den Verfalltag auf die StV verweist, nicht aber in Bezug auf den Bestand der Ausgleichszinspflicht, und dass es Sinn und Zweck des Ausgleichszinses sowie dem Grundsatz der Rechtsgleichheit widersprechen würde, wenn dem Begriff "lediglich" in Art. 97 Satz 1 StV die Bedeutung zuerkannt würde, dass für nicht vorläufig in Rechnung gestellte altrechtliche Steuerforderungen kein Ausgleichszins geschuldet ist. Somit ist die Erhebung eines Ausgleichszinses ab 1. Januar 1999 gestützt auf Art. 212 StG zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 6. Februar 2004 ist zu bestätigen.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).



St.Galler Gerichte

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdegegnerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- sind ebenfalls der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Rekursentscheid vom 21. Oktober 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 6. Februar 2004 bestätigt.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

3./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdegegnerin.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Die Vizepräsidentin: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin (durch Rechtsanwalt Y.)

Publikationsplattform

St.Galler Gerichte



am: