

BGer 2P.11/2007 vom 13. Juli 2007

Bundesgericht, 2007-07-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.11_2007

FR: TF 2P.11/2007 du 13 juillet 2007

IT: TF 2P.11/2007 del 13 luglio 2007

Erwägungen

E. 1

Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen den selben Entscheid und werfen grösstenteils übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln (vgl. Art. 40 OG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 126 II 377 E. 1 S. 381).

E. 2

Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen erging am 30. November 2006. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).

E. 3

Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 133 I 206 E. 2 S. 210 ; 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).

E. 3.1

Beim angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen geht es um die Sonderbesteuerung von ausserordentlichen Einkünften des (Übergangs-)Jahres 2000 gemäss Art. 314 des Steuergesetzes vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen (StG/SG). Laut Steuerharmonisierungsgesetz unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2 - 5 und 6 in Kapitel 1 des Gesetzes geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Dieses Rechtsmittel ist nach der Praxis des Bundesgerichts ausnahmsweise auch in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern zulässig, weil nach Art. 69 StHG das kantonale Recht insoweit bereits ab dem 1. Januar 1999 harmonisiert sein muss, somit vor Ablauf der allgemeinen achtjährigen Übergangsfrist (per 1. Januar 2001; vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG ; Urteil 2A.438/2005 vom 8. Februar 2006, E. 1.2, mit Hinweisen).

Auf die staatsrechtliche Beschwerde ist daher nicht einzutreten. Hingegen ist auf die form- und fristgerecht erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde der gemäss Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführer grundsätzlich einzutreten. Sollte sich die Beschwerde als begründet erweisen, so könnte allerdings das Bundesgericht den angefochtenen Entscheid nur aufheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (vgl.

Art. 73 Abs. 3 StHG). Soweit mit den Anträgen mehr verlangt wird, sind sie deshalb unzulässig (BGE 131 II 710 E. 1.1 S. 713).

E. 3.2

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht jedoch an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG).

E. 3.3

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen oder an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50). Bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG prüft das Bundesgericht frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713, mit Hinweis).

E. 4

Die Beschwerdeführer rügen zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), weil die Vorinstanz auf entscheidungswesentliche Vorbringen nicht eingegangen sei und die Begründung teilweise widersprüchlich und deshalb nicht nachvollziehbar sei.

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 129 I 232 E. 3.2 S. 236 mit Hinweisen).

Diese Anforderungen erfüllt das eingehend begründete Urteil der Vorinstanz ohne Weiteres. Die Beschwerdeführer kritisieren zwar mit einem gewissen Recht, die Vorinstanz differenziere zu wenig zwischen "Einkünften" (Bruttogrösse) und "Gewinn" (Nettogrösse); diese terminologische Ungenauigkeit ist jedoch für das Ergebnis letztlich nicht relevant. Die Beschwerdeführer können sich sehr wohl über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen, und sie haben diesen denn auch mit weit ausholenden Eingaben angefochten. Von einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör kann jedenfalls keine Rede sein.

E. 5.1

Der Kanton St. Gallen ist am 1. Januar 2001 bei natürlichen Personen vom System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung auf dasjenige der einjährigen Gegenwartsbemessung übergegangen. Damit gelten für die zwei letzten Jahre vor dem Wechsel die Art. 69 StHG und Art. 314 StG /SG, wonach ausserordentliche Einkünfte gesondert besteuert werden. Die beiden Bestimmungen lauten - soweit hier von Interesse - wie folgt:

Art. 69 Abs. 2 StHG :

"2 Ausserordentliche Einkünfte, die in der Steuerperiode vor dem Wechsel oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in dieser Periode abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer; ... Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen werden."

Art. 314 Abs. 1 StG /SG:

"1 Ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen gesamthaft einer gesondert berechneten Jahressteuer gemäss Art. 292 oder 293 und 295 Abs. 1 und 4 dieses Gesetzes, soweit sie nicht nach Art. 294 dieses Gesetzes besteuert werden. Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen sowie anrechenbare Verluste verrechnet werden."

Ordentliche Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 fallen demgegenüber in die Bemessungslücke, weil sie als Folge des Systemwechsels nie zur Einkommensbemessung herangezogen werden.

E. 5.2

Die ausserordentlichen Einkünfte werden im Gesetz wie folgt umschrieben:

Art. 69 Abs. 3 StHG :

"3 Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit."

Art. 314 Abs. 2 StG /SG:

"2 Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapital- und Aufwertungsgewinne, Auflösungen von Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen sowie Gewinne, die auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind."

Diese Bestimmung wird von den Kommentatoren des st. gallischen Steuerrechts folgendermassen gedeutet: Als ausserordentlich gelten Einkünfte nicht etwa schon dann, wenn sie im Vorjahresvergleich hoch ausfallen; ein bloss quantitatives Kriterium genügt also nicht für die Unterscheidung. Ausserordentlich sind grundsätzlich alle einmaligen Leistungen. Darüber hinaus können auch Einkünfte als ausserordentlich qualifiziert werden, die üblicherweise zwar regelmässig fliessen, sich aber nach Grösse, Zahlungsgrund und Zeitpunkt in den Ausfalljahren als ungewöhnlich erweisen (z. B. aussergewöhnlich hohe

Dividende). Schliesslich kann bei Selbständigerwerbenden die Ausserordentlichkeit des Einkommens auch darin begründet sein, dass die Verbuchung geändert wird (Wechsel Soll/Ist-Verbuchung o der Unterlassung üblicher Abschreibungen) (Heinz Weidmann/Benno Grossmann/Rainer Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri/Bern 1999, S. 190 f.).

E. 5.3

Mit Bezug auf Anwaltshonorare insbesondere hat das Bundesgericht verschiedentlich sehr hohe Honorare in der Bemessungslücke als ausserordentliche Einkünfte qualifiziert (Urteil 2A.545/2004 vom 31. März 2005, E. 2.2 [Erfolgshonorar und Abweichung vom bisherigen Fakturierungssystem]; Urteil 2A.447/2004 vom 23. August 2004, E. 4.2 [Nachzahlung eines Honorars]; Urteil 2P.189/2003 und 2A.329/2003 vom 13. April 2004, E. 3.2 [Änderung des Fakturierungssystems]; Urteil 2P.181/2003 vom 21. Januar 2004, E. 3.2 [sehr hohe Vermittlungsprovision, welche dem Fünffachen des durchschnittlich deklarierten Einkommens der Vorjahre als Anwalt entsprach].

Zwar betrafen einzelne dieser Urteile das Bundessteuergesetz (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Wo aber - wie hier - die bundessteuergesetzliche und die harmonisierungsrechtliche Regelung sowie die kantonalrechtliche Bestimmung weitgehend übereinstimmen (vgl. Art. 218 DBG, Art. 69 StHG und Art. 314 StG /SG), drängt sich deren identische Auslegung schon im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung auf (vgl. dazu BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116, mit Hinweisen).

E. 6.1

Vorliegend hat das Verwaltungsgericht erwogen, das fragliche Honorar sei aufgrund seiner Höhe (Fr. 1'075'000.--, einschliesslich Mehrwertsteuer und besondere Auslagen) im Vergleich mit den bisherigen Einkünften ausserordentlich. Das lasse sich nicht mehr mit den bei Selbständigerwerbenden üblichen Einkommensschwankungen erklären, zumal es sich um ein einziges Geschäft gehandelt habe. Zudem sei die ausnahmsweise Pauschalhonorierung (5 % des Erbanteils der Klientin) als ungewöhnlich zu qualifizieren.

E. 6.2

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten von der Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze genügen diese vom Verwaltungsgericht als ausschlaggebend gewerteten Merkmale, um die umstrittene Einkunft als ausserordentlich einzustufen. Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass der Zeitpunkt des Honorarzuflusses (Dezember 2000) absichtlich in die Bemessungslücke verschoben oder dass die Fakturierungspraxis generell geändert worden wäre. Unmassgeblich ist sodann, dass das fragliche Geschäft zur ordentlichen Tätigkeit der Anwaltskanzlei gehört.

Was die Beschwerdeführer dagegen einwenden, vermag nicht zu überzeugen: Aus dem Umstand, dass im vorinstanzlichen Urteil die Begriffe "Gewinn" und "Einkunft" nicht durchwegs korrekt verwendet werden, kann nichts zu Gunsten der Auffassung der Beschwerdeführer abgeleitet werden, wonach das fragliche Pauschalhonorar weder einmalig noch ungewöhnlich sei. Immerhin steht fest, dass die fragliche Pauschalvergütung das Honorar für die erfolgreiche Erledigung des Mandats P. darstellt und betragsmässig aussergewöhnlich hoch ist. Selbst wenn die Vereinbarung von Pauschalhonoraren in der Berufswelt der Anwälte zunehmend üblich sein sollte, bildet diese Art der Honorierung für

den Beschwerdeführer doch die Ausnahme und ist damit für ihn ungewöhnlich. Dies wird auch dadurch belegt, dass die Mandantin in der Honorarvereinbarung ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht wurde, dass die Regelung von den gesetzlichen Vorschriften abweiche und die entsprechenden Sätze unter Umständen übersteigen könne.

E. 7.1

Die Beschwerdeführer beantragen (subeventuell), das fragliche Honorar sei analog der im Urteil 2A.301/2005 vom 28. April 2006 (StE 2006 B 65.4 Nr. 22) angestellten Überlegung nur insoweit als ausserordentlich zu betrachten, als es nicht dem in früheren Jahren jeweils angestiegenen Honorarvolumen entspreche. Da die Honorarerträge in den Vorjahren durchschnittlich um 13,8 % gestiegen seien, sei das Betriebsergebnis des Jahres 2000 von Fr. 3'806'679.-- um das um 13,8 % erhöhte Ergebnis des Vorjahres von Fr. 2'902'924.--, ausmachend Fr. 3'303'427.--, zu kürzen, woraus sich eine ausserordentliche Komponente von Fr. 503'521.-- ergebe. Diese sei noch um die damit zusammenhängenden Aufwendungen zu kürzen, nämlich Fr. 308'421.--, womit höchstens Fr. 194'820.-- als ausserordentliche Einkünfte erfasst werden könnten.

E. 7.2

Dem kann nicht gefolgt werden: Die Beschwerdeführer übersehen, dass das Honorar aus dem Mandat P. als Ganzes als ausserordentlich zu bezeichnen ist. Im Übrigen müsste das Betriebsergebnis aus der Anwaltstätigkeit allein (ohne Einbezug der Unternehmensberatungsfirma) von Fr. 3'494'921.-- mit dem Durchschnitt der Vorjahre 1995 bis 1999 (Fr. 2'041'859.--) bzw. 1998/99 (Fr. 2'333'369.--) verglichen werden, woraus sich die hier erfasste Differenz von rund 1 Mio. Franken ergibt. Dieser sind die kausalen Aufwendungen gegenüberzustellen, die mangels Nachweises zu Recht ermessensweise mit 10 % veranschlagt wurden. Den konkret mit dem fraglichen Mandat P. zusammenhängenden Aufwand haben die Beschwerdeführer nämlich nie substantiiert dargetan. Von einer Umkehr der Beweislast kann keine Rede sein, ist es doch Sache des Steuerpflichtigen, steuermindernde Faktoren nachzuweisen.

Insgesamt erweist sich damit auch der Subeventualantrag als unbegründet.

E. 8

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 159 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.