

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.132 vom 8. November 2012

BS Appellationsgericht, 2012-11-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2014.132

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.132 du 8 novembre 2012

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.132 del 8 novembre 2012

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählter Kommission kann, gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100). Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Das Verwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VPRG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen erfüllt der Rekurrent offensichtlich. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet, weshalb darauf einzutreten ist.

1.2 Die Kognition des Verwaltungsgerichtes richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VPRG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG; SG 640.100). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.3 Das Urteil kann auf dem Zirkulationsweg gefällt werden, da Steuersachen keine zivilrechtlichen Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK beinhalten (vgl. BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3, 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 und dort zitierte Rechtsprechung).

E. 2

2.1 Der Vermögenssteuer unterliegt gemäss § 45 Abs. 1 StG das gesamte Reinvermögen. Es wird grundsätzlich nach seinem Verkehrswert bewertet (§ 46 Abs. 1 StG). Wertpapiere und Forderungen werden dabei im Allgemeinen nach ihrem Kurswert bewertet. Fehlt ein solcher, so erfolgt die Bewertung nach dem Verkehrswert oder nach dem inneren Wert. Falls der Gesamtertragswert der Wertpapiere und Forderungen als Summe der zu einem vom Regierungsrat festzulegenden Satz kapitalisierten Erträge niedriger ist als deren Gesamtverkehrswert wird das Mittel der beiden Werte besteuert (§ 46 Abs. 2 StG). Unverzinsliche Forderungen werden zum Verkehrswert besteuert (§ 46 Abs. 3 StG). Die Ausführung dieser Grundsätze erfolgt gemäss § 46 Abs. 7 StG in der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (StV; SG 640.110). Gemäss § 48 Abs. 1 lit. c StV ist der Verkehrswert von nicht kotierten Wertpapieren nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen «Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer» zu ermitteln. Es handelt sich dabei um das Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, gültig für Bewertungen ab dem 1. Januar 2008 (in der Folge Kreisschreiben Nr. 28 genannt).

Ausserbörsliche Kursnotierungen sind dabei angemessen zu berücksichtigen.

2.2 Die Vorinstanz hat diese Vorgaben im Grundsatz zutreffend auf den vorliegenden Fall angewandt und die gegen die Anwendung des Kreisschreibens Nr. 28 vorgebrachten Rügen an die Entscheidung der Steuerverwaltung mit zutreffender Begründung abgewiesen. An diesen Einwänden hält der Rekurrent im vorliegenden Verfahren denn auch zu Recht nicht weiter fest, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 2.3

2.3.1 Im vorliegenden Verfahren moniert der Rekurrent primär, dass die Vorinstanz unter Berufung auf die Bewertung der Stammeinlage der B_____ GmbH per 31. Dezember 2011 zu Unrecht von einem diesbezüglichen Steuerwert von CHF 531'000.00 ausgegangen sei. Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, dass die Veranlagungsbehörde zwar nicht zwingend an die Bewertung von Aktien und damit auch von Stammanteilen einer GmbH durch deren Sitzkanton gebunden sei. Vermöge sie aber keinen triftigen Grund für eine Abweichung zu erkennen, so könne sie sich auf die ausserkantonale Bewertung abstützen. Das Kreisschreiben Nr. 28 bezwecke gerade die Vereinheitlichung der Praxis der Kantone zur Bewertung nicht regelmässig gehandelter Wertpapiere und diene damit der Steuerharmonisierung (BGer 2C_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E. 2.3 und 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009 E. 5.1 f.). Dem ist auch mit Bezug auf das verwaltungsgerichtliche Verfahren zu folgen. Das Kreisschreiben ist zwar eine reine Verwaltungsverordnung und bindet die richterlichen Behörden nicht. Es enthält bloss verwaltungsintern zu beachtende Regeln für eine einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere, gilt aber nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung ihres Verkehrswertes und bringt die für deren Preisbildung im Allgemeinen massgebenden Aspekte zutreffend zum Ausdruck (BGer 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3). Nicht ausgeschlossen ist, dass im Einzelfall aufgrund besserer Erkenntnisse oder mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalles vom Kreisschreiben Nr. 28 Abstand genommen und eine andere Bewertungsmethode herangezogen wird (BGer 2C_1168/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.6 sowie 2C_309 und 310/2013 vom 18. September 2013 E. 3.6).

2.3.2 Der Rekurrent macht in seiner Rekursbegründung geltend, der Kanton Zug habe nach eingehender Prüfung seinen Einspruch gutgeheissen und den Unternehmenswert der B_____ GmbH per 31. Dezember 2011 auf CHF 456'400.00 statt CHF 531'000.00 festgesetzt. Zum Beleg dieser Behauptung bezieht er sich auf eine Bewertungsmeldung, deren Ursprung aus der Beilage aber nicht klar erkenntlich ist. Die Vorinstanz hat mit ihrer Vernehmlassung daher eingewandt, aus den eingereichten Unterlagen gehe eine neue Unternehmensbewertung durch den Kanton Zug nicht hervor. Es sei nicht ersichtlich, dass es sich um ein offizielles Dokument des Steueramts des Kantons Zug handle. Auch das Erstellungsdatum sei nicht ersichtlich. Schliesslich wäre es gemäss der Vernehmlassung der Steuerrekurskommission möglich gewesen, das Dokument der Steuerrekurskommission rechtzeitig zukommen zu lassen, was der Rekurrent unterlassen habe.

2.3.3 In der Folge hat eine vom Instruktionsrichter im vorliegenden Verfahren angeordnete Erkundigung bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug die Behauptung des Rekurrenten weitgehend bestätigt. Aus deren Schreiben vom 17. Oktober 2014 ergibt sich, dass mit einer Wertschriftenbewertung vom 20. August 2013 die Namenstammeinlage der B_____ GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000.00 für die Ermittlung des Brutto-Steuerwerts per

31. Dezember 2011 mit 2■334.00% bewertet worden ist, woraus sich ein massgeblicher Brutto-Steuerwert von CHF 466■977.91 ergeben hat. Es stellt sich die Frage, ob dieses Novum im vorliegenden Verfahren zu berücksichtigen ist.

2.3.4 Art. 110 BGG schreibt den Kantonen in Konkretisierung der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV vor, dass die unmittelbaren Vorinstanzen des Bundesgerichts oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüfen. Daraus folgt, dass der Sachverhalt im gerichtlichen Verfahren zu erstellen ist. In diesem Verfahren müssen von Bundesrechts wegen auch neue Tatsachen und Beweismittel unterbreitet werden können (BGE 135 II 369 E. 3.3 S. 374; BGer 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4). Bis zu welchem Zeitpunkt im Verfahren neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden können, regelt das Bundesrecht indessen nicht. Es ist vielmehr Sache des anwendbaren kantonalen Verfahrensrechts, hierüber die erforderlichen Bestimmungen aufzustellen (BGer 2C_354/2009 vom 30. Juni 2010 E. 3.1). Dabei verlangt das Bundesrecht im Verwaltungsprozess lediglich den Zugang zu einem Gericht mit voller Sachverhalts- und Rechtsprüfung (Ehrenzeller, Basler Kommentar, Art. 110 BGG N 10). Setzen die Kantone dennoch zwei gerichtliche Instanzen ein, so muss das kantonale Verfahrensrecht dann keine freie Überprüfung des Sachverhalts durch das obere kantonale Gericht als Vorinstanz des Bundesgerichts vorsehen, wenn diese Aufgabe bereits durch eine andere richterliche Behörde übernommen worden ist (Ehrenzeller, a.a.O., Art. 110 BGG N 17). Nur vor dieser kantonalen Gerichtsinstanz müssen kraft Bundesrecht neue Tatsachen vorgetragen werden könne. Soweit aus der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes abgeleitet wird, dass das Gericht seinem Entscheid grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde zu legen hat, wie er sich im Zeitpunkt des Entscheids verwirklicht hat und bewiesen ist (BGE 136 II 165 E. 5.2 S. 175), so kann dies kraft Bundesrecht wiederum nur gelten, soweit im kantonalen Verfahren nur eine gerichtliche Instanz entscheidet.

2.3.5 Das baselstädtische Gerichtsorganisationsrecht sieht im Steuerverfahren mit der Steuerrekurskommission zwei kantonale Rechtsmittelinstanzen vor. In Anwendung von Art. 50 StHG handelt es sich dabei bereits bei der Steuerrekurskommission um eine von der Steuerbehörde unabhängige Justizbehörde und mithin um ein Gericht im materiellen Sinne (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, 428 f.). Sieht ein Kanton zwei gerichtliche Instanzen im Steuerrekursverfahren vor, so kann die Kognition der zweiten kantonalen Instanz beschränkt werden. Dies gilt auch dort, wo das Bundesrecht für das zweitinstanzliche gerichtliche Rekursverfahren eine sinngemässe Anwendung des Verfahrensrechts im erstinstanzlichen Rekursverfahren vorsieht. Dabei liegt insbesondere ■eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz () nahe■ (BGE 131 II 548 E. 2.2. S. 550 f.; Casanova/Zweifel, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 24 Rz 80). Sie muss aufgrund der Parallelität in gleicher Weise für das Rekursverfahren gegen kantonale wie auch Bundessteuern gelten (Beusch, Bemerkungen zu BGer 2A.609/2003 vom 27.10.2004, in: AJP 2005 S. 869 f.). Soweit Art. 110 BGG im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine umfassende Sachverhaltskontrolle vorschreibt, bildet der Rekurs ans Verwaltungsgericht ein Rechtsmittel der nachträglichen Verwaltungskontrolle. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht ist daher die Sachlage, wie sie im Zeitpunkt seines angefochtenen Entscheides bestanden hat (Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 300 f.). Daraus folgt nach

feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG Noven im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzuges nicht zugelassen werden (VGE VD.2012.137/138, E.2.2; BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (Wullschleger/Schröder, a.a.O., BJM 2005 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, 509 f).

2.3.6 Im vorliegenden Verfahren hat der Rekurrent im Einspracheverfahren wie auch im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingewendet, dass der von den Behörden eingesetzte Steuerwert des Kantons Zug von CHF 531'000 nicht den Tatsachen entspreche. Diesen Betrag hatte die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren erhoben und anschliessend so belassen (vgl. Einsprachebericht der Steuerverwaltung vom 4. Januar 2013 und Bewertungsausdruck (WVK-P / Wert) vom 3. August 2012 in den Veranlagungsakten pro 2011). Wie dargelegt, hat der Kanton Zug indessen am 20. August 2013, d.h. während des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, den Steuerwert der B_____ GmbH per 31. Dezember 2011 neu auf CHF 466'977.91 festgelegt. Zwar lässt sich fragen, ob der Rekurrent nicht aufgrund seiner Mitwirkungspflicht gehalten gewesen wäre, der Steuerrekurskommission diese Neubewertung umgehend und unaufgefordert mitzuteilen. Aus der Begründung des vorinstanzlichen Rekurses ergibt sich indessen, dass er bereits darin beantragt hatte, die Bewertungsunterlagen des Kantons Zug vorzulegen. Zudem war die Neubewertung zum Zeitpunkt seiner Rekursbegründung vor der Steuerrekurskommission noch nicht vorhanden und konnte somit dannzumal von ihm noch nicht eingereicht werden. Die Vorinstanz hat in ihrer Entscheidung daher an einem von der Steuerverwaltung erhobenen Steuerwert festgehalten, welcher ungeachtet der konkreten Bestreitung des Rekurrenten in der Rekursbegründung zum Zeitpunkt ihres Entscheids nicht mehr den Tatsachen entsprochen hat. Die neue Steuerbewertung des Kantons Zug vom 20. August 2013, auf welche sich der Rekurrent im vorliegenden Verfahren beruft, ist somit nach den dargelegten Grundsätzen als Novum zuzulassen. Auf den Einwand der Steuerrekurskommission, dass es dem Rekurrenten auch selbst möglich gewesen wäre, die Neubewertung noch vor ihrem Entscheid einzureichen, wird im Rahmen der Kostenverlegung zurückzukommen sein. Auf die neue Steuerbewertung ist nach dem Ausgeführten indessen inhaltlich abzustellen, zumal weder die Steuerverwaltung noch die Steuerrekurskommission im Anschluss an die Eröffnung des Ergebnisses der amtlichen Erkundigung Anhaltspunkte geltend gemacht haben, die auf bessere Erkenntnisse oder Besonderheiten des Einzelfalles für eine abweichende Bewertung schliessen lassen.

2.3.7 Aus dem Dargelegten folgt, dass der Steuerwert des Stammanteils der B_____ GmbH bei der Berechnung des gesamten Reinvermögens des Rekurrenten per 31. Dezember 2011 und der Höhe seiner Vermögenssteuer pro 2011 entsprechend der Bewertung durch den Kanton Zug vom 20. August 2013 neu festzusetzen sein wird.

E. 3

3.1 Weiter macht der Rekurrent gegen die Entscheide der Vorinstanzen geltend, es habe sich mittlerweile ergeben, dass er im Wertschriftenverzeichnis pro 2011 irrtümlich ein Guthaben

von CHF 140'000.00 gegenüber der B_____ GmbH deklariert habe. Tatsächlich weise er aber eine Schuld von CHF 77'620.00 gegenüber der Gesellschaft aus. Daher sei der Fehler in der Deklaration zu korrigieren und das steuerbare Vermögen im Zusammenhang mit diesem Darlehen um CHF 217'620.00 zu reduzieren. Zur Begründung reicht er einen als Bilanz per 31. Dezember 2011 für die B_____ GmbH überschriebenen Ausweis der C_____ AG ein.

3.2 Die Vorinstanzen sind aufgrund der eigenen Erklärung des Rekurrenten im Einspracheverfahren von einem zinslosen Darlehen von CHF 120'000.00 an seine Gesellschaft und von CHF 21'160.00 an seinen Vater ausgegangen. Diese beiden Vermögensbestandteile hat der Rekurrent auch mit seinem Rekurs an die Vorinstanz weiterhin ausdrücklich bestätigt. Die Rüge, mit der er den Bestand eines Darlehens im Betrag von angeblich CHF 140'000.00 an seine Gesellschaft bestreitet, ist daher neu. Damit bestreitet der Rekurrent den Bestand von Vermögenswerten, die bisher nicht strittig gewesen sind. Gleichwohl bleibt die Rüge aber innerhalb des Streitgegenstandes. Auch wenn zum Verständnis der Anträge eines Rechtsmittels auf die Begründung zurückgegriffen werden muss, ergibt sich der Streitgegenstand stets aus der beantragten Rechtsfolge und nicht aus deren Begründung, die sich regelmässig aus verschiedenen rechtlichen und tatsächlichen Aspekten zusammensetzt (vgl. BGE 131 II 200E. 3.3 S. 203 f.). Der Rechtsprechung liegt damit grundsätzlich eine "objekt-mässige" und nicht eine "aspekt-mässige" Umschreibung des Streitgegenstands zugrunde (vgl. BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; 2C_446/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.2, jeweils m.H. auf Auer, Streitgegenstand und Rügeprinzip im Spannungsfeld der verwaltungsrechtlichen Prozessmaximen, Diss. Bern 1997, S. 41 f. und 75; VGE VD.2014.38 vom 10. September 2014 E. 3.2.6.2). Streitgegenstand war daher bereits im vorliegenden Verfahren die veranlagte Vermögenssteuer pro 2011, deren Bestand und Höhe auch durch die neu bestrittenen Darlehen bestimmt werden. Die Behauptung ist aber neu und bildet daher ein Novum. Darauf kann aufgrund der vorangegangenen Ergänzungen im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren nicht mehr eingetreten werden (vgl. E.2.3.4 f.) Selbst wenn der Einwand aber beurteilt werden könnte, wäre er abzuweisen.

3.3 Der Rekurrent ist einziger Gesellschafter der B_____ GmbH. Diese Gesellschaft untersteht gemäss Erklärung der Geschäftsführung vom 1. März 2010 keiner ordentlichen Revision und verzichtet auf eine eingeschränkte Revision (vgl. den Eintrag der B_____ GmbH im Handelsregister des Kantons Zug). Die eingereichte Bilanz ist daher eine reine Parteibehauptung, der kein erhöhter Beweiswert zukommt. Vor diesem Hintergrund ist in keiner Weise glaubwürdig oder nachvollziehbar, wie der Rekurrent ein seiner Firma gewährtes Darlehen im Betrag von CHF 120'000.00 - welches er neu mit CHF 140'000.00 angibt - irrtümlich deklariert haben will, wenn stattdessen die Firma ihm gegenüber eine Forderung im Betrag von CHF 77'620.00 aufweisen soll. Bei dieser Sachlage muss weiterhin auf die Steuererklärung des Rekurrenten als Wissenserklärung über den Bestand und die Höhe seines Vermögens und als Willenserklärung im Sinne eines Antrages auf Einschätzung nach dieser Steuerklärung abgestellt werden (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, § 29 III; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006 § 133 N 2; Meier, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 101 N 10). Diese Auffassung hatte der Rekurrent auch noch im Einspracheverfahren und im Verfahren vor der

Steuerrekurskommission vertreten.

3.4 Der Rekurs ist daher in Bezug auf den Einwand zur Darlehensforderung des Rekurrenten gegenüber der Gesellschaft abzuweisen.

E. 4

4.1 Aus dem Dargelegten folgt, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung sind aufzuheben und die Sache zur neuen Festsetzung des steuerbaren Vermögens im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4.2 Der Rekurrent dringt mit seinen Rügen zu etwa einem Drittel durch. Daraus folgt, dass ihm eine reduzierte Gebühr von CHF 500.■ aufzuerlegen ist.

4.3 Der vorinstanzliche Kostenentscheid ist zu bestätigen: Die massgebliche Wertschriftenbewertung per 31. Dezember 2011 der Steuerverwaltung Zug, wie sie dem Gericht auf seine amtliche Erkundigung hin ediert worden ist, datiert vom 20. August 2013. Der Rekurrent hätte den entsprechenden Beleg der Vorinstanz daher bereits vor deren Entscheid edieren können. Selbst wenn ihm zudem der Beleg erst später zugestellt worden wäre, hätte der Rekurrent es in der Hand gehabt, der Vorinstanz mitzuteilen und zu belegen, dass im Kanton Zug eine Neubewertung im Gange war, und gestützt darauf eine Sistierung des Verfahrens zu verlangen. Auch dies hat er unterlassen. Der Rekurrent hat daher durch seine Säumnis das Verfahren auch im Umfang seines Obsiegens notwendig gemacht, weshalb er die vorinstanzlichen Kosten in Anwendung des Verursacherprinzips vollumfänglich zu tragen hat.

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