

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/217 vom 31. Mai 2012

Sg Verwaltungsgericht, 2012-05-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publikationen_B_2011_217

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/217 du 31 mai 2012

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/217 del 31 maggio 2012

Regeste

Steuerrecht, Rückweisung der Streitsache zur weiteren Untersuchung infolge Gehörsverletzung. Bestehen aufgrund der Aktenlage Anhaltspunkte dafür, dass die in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Honorarerträge auf Leistungen beruhen, die (überwiegend) im Jahr 2007 erbracht wurden, so sind die von den Pflichtigen in diesem Zusammenhang offerierten Beweise abzunehmen. Erweise sich nämlich der Einwand als zutreffend, würde die Buchhaltung bzw. die darauf beruhende Jahresrechnung 2008 der Beweiskraft entbehren und sie wäre dann entgegen der Vorinstanzen als Einschätzungsgrundlage abzulehnen (Verwaltungsgericht, B 2011/217).

Erwägungen

E. 2

Eventuell seien die Beschwerdeführer in Gutheissung der Beschwerde mit einem steuerbaren Einkommen 2008 von Fr. 211'670.-- zu veranlagern.

E. 3

Die Beschwerdeführer halten im Beschwerdeverfahren an ihren Einwänden fest, dass das gesamte Praxisinventar am 1. Juli 2007 auf die I. GmbH übertragen und die selbständige Erwerbstätigkeit per Ende 2007 aufgegeben worden sei. Darauf ist nachfolgend einzugehen. Weiter stellt sich die Frage, ob die für die Arztpraxis eingereichte Jahresrechnung 2008 beziehungsweise die ihr zu Grunde liegende Buchhaltung den gesetzlichen Anforderungen an die Buchführung genügt.

E. 3.1

Der Zeitpunkt der Beendigung einer selbständigen Erwerbstätigkeit variiert von Fall zu Fall. Wird der Geschäftsbetrieb veräussert, endet die selbständige Erwerbstätigkeit unmittelbar. Sofern der In- oder Teilhaber das Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umwandelt und im Unternehmen weiterhin mitarbeitet, ist er fortan unselbständig erwerbstätig. Wird das Personenunternehmen weder veräussert noch umgewandelt, endet die selbständige Erwerbstätigkeit mit der letzten Liquidationshandlung (J. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Auflage, S. 31 ff.; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, N 39 f. zu Art. 18 DBG). Die Liquidation nimmt regelmässig eine gewisse Zeit in Anspruch. Der Abschluss der Liquidation fällt somit häufig nicht mit der Aufgabe der aktiven Tätigkeit zusammen. Entsprechend dauert die selbständige Erwerbstätigkeit der Angehörigen der freien Berufe so lange fort, bis das Inkasso der ausstehenden Patienten- beziehungsweise Klientenguthaben beendet ist (BGer vom 17. Februar 1984, in: ASA 53, S. 352 ff.). Bis dahin behalten denn auch die geschäftlichen Vermögensgüter ihre Geschäftsvermögensqualität, sofern über ihre Zweckbestimmung nicht schon vorher

Klarheit herrscht. Vorliegend machen die Beschwerdeführer selbst geltend, die Arztpraxis sei (erst) am 2. Januar 2008 liquidiert worden. Aus der im Rekursverfahren eingereichten Aufstellung über die im Jahr 2008 erfolgten Patientenzahlungen (Vorakten, act. 17/6) geht hervor, dass auch noch später Rechnungen gestellt wurden. Zudem wurden die letzten Ausstände offensichtlich erst im Dezember 2008 beglichen. Von daher kann von einer Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit per Ende 2007 keine Rede sein, war doch das Inkasso dazumal noch nicht abgeschlossen. Eine andere Frage ist, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2008 noch Leistungen als freiberuflicher Arzt erbracht hat.

E. 3.2

Die Vorinstanz bejahte dies. Sie erwog im angefochtenen Entscheid, es bestünden keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die selbständige Erwerbstätigkeit per Ende 2007 eingestellt worden sei. Dieser Meinung kann sich das Verwaltungsgericht nicht anschliessen, zumindest soweit (ohne weitergehende Untersuchung) auf die im Recht liegenden Akten abgestellt wird. Zu beachten ist, dass sich die Jahresrechnung 2008 im Vergleich zu den Abschlüssen der Vorjahre wesentlich anders präsentiert. So wird etwa im Jahr 2008 kaum Material- und Warenaufwand ausgewiesen, womit die Bruttogewinnmarge (beinahe) 100% beträgt, was selbst für ein Dienstleistungsunternehmen eher ungewöhnlich ist. Ferner wird keinerlei Mietaufwand geltend gemacht. Daraus ist zu schliessen, dass dem Beschwerdeführer im Jahr 2008 keine Räumlichkeiten für die behauptete freiberufliche Tätigkeit zur Verfügung standen. Dies wird auch dadurch gestützt, dass seit dem 1. Januar 2008 die Praxisräume an der K-strasse xx in R. von der I. GmbH an die S. vermietet werden (Vorakten, act. 7/3). In Betracht fällt weiter, dass für das Jahr 2008 (praktisch) kein Personal- und Fahrzeugaufwand ausgewiesen wird. Auch dies spricht dafür, dass im Jahr 2008 nur noch Inkassohandlungen vorgenommen wurden. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführer eine detaillierte Aufstellung einreichten (Vorakten, act. 17/6), in der Klientenzahlungen im Jahr 2008 verzeichnet sind, welche ausnahmslos auf Konsultationen sowie Leistungen aus dem Jahr 2007 beruhen sollen. Weiter anerboten die Beschwerdeführer im Rekursverfahren, nach Befreiung vom Arztgeheimnis sämtliche Rechnungen aus den Jahren 2007 und 2008 vorzulegen (vgl. Replik vom 17. März 2011; Vorakten, act. 16). In Anbetracht der geschilderten Anhaltspunkte für die Aufgabe der aktiven Arztstätigkeit im Jahr 2007 hätte sich diese Beweisabnahme aufgedrängt, ausser die Sachdarstellung der Beschwerdeführer wäre nicht angezweifelt worden. Dies trifft aber gerade nicht zu.

E. 3.3

Der Sachverhalt, den die Beschwerdeführer anhand der offerierten Rechnungen beweisen wollten, erweist sich ausserdem als rechtserheblich. Stellte sich nämlich heraus, dass die fakturierten Leistungen tatsächlich (allesamt) im Jahr 2007 erbracht worden wären, entbehrte die Buchhaltung beziehungsweise die darauf beruhende Jahresrechnung 2008 der Beweiskraft:

E. 3.3.1

Zwar unterlag der Beschwerdeführer als Arzt nicht der obligationenrechtlichen Buchführungspflicht im Sinn von Art. 957 des Obligationenrechts (SR 220), sondern nur der steuergesetzlichen Aufzeichnungspflicht gemäss Art. 169 Abs. 2 StG. Aus den Akten ist jedoch zu schliessen, dass die Bücher nach kaufmännischer Art geführt wurden, womit die Aufzeichnungen an den obligationenrechtlichen Grundsätzen über die formelle und

materielle Ordnungsmässigkeit zu messen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, N 18 zu § 134). Aus den vom Verwaltungsgericht nachträglich eingeholten Steuerakten 2005 und 2006 geht ausserdem hervor, dass der Beschwerdeführer nach der sogenannten Soll-Methode abgerechnet hat, wies er doch in den entsprechenden Jahren jeweils Debitoren, Kreditoren und Rechnungsabgrenzungen aus. Auch in der Bilanz per 31. Dezember 2007 sind entsprechende Positionen enthalten, wenn auch betragsmässig in wesentlich geringerem Umfang.

E. 3.3.2

Würde es nun aber zutreffen - was übrigens weder Beschwerdegegner noch Vorinstanz ausdrücklich bestreiten, dass Einnahmen von im Jahr 2007 erbrachten ärztlichen Leistungen erst in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesen wurden, so läge darin ein Verstoss gegen zentrale Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung. Tangiert wären insbesondere die Grundsätze der Wahrheit und Vollständigkeit der Jahresrechnung sowie das Periodizitätsprinzip (vgl. dazu im Einzelnen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 11 ff. zu § 64). Dagegen liesse sich auch nicht einwenden, mit der Steuerperiode 2008 sei eine Umstellung auf die Ist-Methode erfolgt. Ein Methodenwechsel zu diesem Zeitpunkt wäre unzulässig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 132 zu § 18). Ebenso wenig wäre es möglich, den Beschwerdeführer auf dem eingereichten Abschluss zu behaften. Der Grundsatz von Treu und Glauben steht einer nachträglichen Änderung der eingereichten Jahresrechnung nur entgegen, soweit sich der Abschluss im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften bewegt. Wird hingegen in Verstoss gegen zwingende Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung ein unrichtiger Gewinn ausgewiesen, ist (von Amtes wegen) eine Berichtigung vorzunehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 93 zu § 64). In diesem Zusammenhang ist weiter bedeutsam, ob die Fehler in der Verbuchung wesentlich sind. Bei unwesentlichen Fehlern wird vom buchmässigen Ergebnis ausgegangen, und die festgestellten Differenzen sind auf- und abzurechnen. Demgegenüber ist einer Buchhaltung, die mit schwerwiegenden Fehlern behaftet ist, in ihrer Gesamtheit die Beweiskraft abzuspochen (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, N 497 zu Art. 19 lit. b). Davon wäre hier auszugehen, sofern tatsächlich die gesamten in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Einnahmen oder zumindest (weite) Teile davon auf ärztlichen Leistungen aus dem Jahr 2007 beruhten.

E. 3.4

Die von den Beschwerdeführern in diesem Zusammenhang anbotenen rechtserheblichen Beweise wurden von der Vorinstanz nicht abgenommen. Die Untersuchung erweist sich demnach als mangelhaft, weshalb sie im zweiten Rechtsgang zu ergänzen und die begangene Gehörsverweigerung zu beseitigen ist. Sofern sich dabei herausstellen sollte, dass die in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Honorarerträge (allesamt) nicht periodengerecht verbucht wurden, müsste der Abschluss als Veranlagungsgrundlage abgelehnt werden. Alsdann wiese auch die Jahresrechnung 2007 schwerwiegende Mängel auf, und es wäre die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens zu prüfen. Die diesbezügliche Zuständigkeit liegt beim Beschwerdegegner. Aufgrund dessen erscheint es angezeigt, die Streitsache nicht an die Vorinstanz, sondern an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

E. 3.5

Offen bleiben kann, ob im Rahmen eines allfälligen Nachsteuerverfahrens der von den Beschwerdeführern behauptete zu hohe Ertragsausweis im Jahr 2007, der aufgrund von Fehlbuchungen entstanden sein soll, noch korrigiert werden kann. Dies bildet nicht Streitgegenstand. Angemerkt sei immerhin, dass die das Praxisinventar betreffenden Buchungen in der Tat fehlerhaft wären, sofern das Praxisinventar effektiv per 1. Juli 2007 auf die I. GmbH übertragen wurde; denn es erfolgten keine Ausbuchungen in den Aktivkonten (1500, 1510, 1520, 1521), sondern sowohl die vorgenommenen Aufwertungen (in den Konten 1500 und 1520) von netto Fr. 116'772.31 als auch die Übertragung auf die I. GmbH zum Preis von Fr. 150'000.-- liefen gänzlich über die Erfolgsrechnung (Konto 8000). Abgesehen davon, dass ein plausibler Grund für eine buchmässige (Aufwertung) unmittelbar vor einer echten Realisierung (Verkauf an I. GmbH) von stillen Reserven nicht erkennbar ist, liegt es auf jeden Fall an den Beschwerdeführern, belegmässig nachzuweisen, dass und in welchem Umfang Praxiseinrichtungen auf die I. GmbH übertragen wurden; andernfalls wäre von einer geldwerten Leistung der I. GmbH an den Beschwerdeführer als Anteilsinhaber auszugehen.

E. 4

Das Gesagte führt infolge der begangenen Gehörsverletzung zu einer Gutheissung der Beschwerde; daran ändert nichts, dass noch abzuklären ist, ob die in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Honorarerträge effektiv mit der Veranlagung 2007 zu erfassen gewesen wären und der Ertragsausweis in der Jahresrechnung 2007 um Fr. 127'030.-- zu hoch ausgefallen ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Auf deren Erhebung wird indes verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP). Den Beschwerdeführern ist somit der (doppelt) geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- zurückzuerstatten. Die Beschwerdeführer haben überdies Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98bis VRP). Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Entschädigung ermessensweise festzusetzen ist (Art. 6 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75, abgekürzt HonO). In Anbetracht dessen, dass für das parallele Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (B 2011/204) ebenfalls ausseramtliche Kosten zu entschädigen sind, ist für das vorliegende Verfahren allein eine Entschädigung von Fr. 1'000.-- angemessen (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO). Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist zugleich von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die diesbezügliche Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und ihre Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Eine entsprechende Kostenverlegung erscheint vorliegend jedoch nicht sachgerecht. Zu beachten ist, dass der Beschwerdeführer die behaupteten unrichtigen Ertragsausweise für das Jahr 2007 und das Jahr 2008 letztlich zu verantworten hat. Es ist auch nicht glaubhaft, wenn die Beschwerdeführer in der Selbstanzeige vom 11. März 2011 ausführen lassen, zu ihrer Überraschung seien im Jahr 2008 noch Debitorenzahlungen aus Leistungen des Jahres 2007 eingegangen. Diese Behauptung steht im Widerspruch zu den Inkassohandlungen, die gemäss Darstellung der Beschwerdeführer das ganze Jahr 2008 über erfolgten (vgl. Vorakten, act. 17/6). Zudem wurde der Abschluss 2007 erst am 28. Januar 2009 unterzeichnet. Des Weiteren machten die Beschwerdeführer erstmals im Rekursverfahren geltend, die in der Jahresrechnung 2008 ausgewiesenen Erträge seien nicht periodengerecht verbucht worden. In der Einsprache wehrten sie sich einzig gegen die Aufrechnung des

geltend gemachten ausserordentlichen Aufwandes als Privatentnahme. Diesbezüglich wurden die bereits damals vertretenen Beschwerdeführer im Einspracheentscheid zu Recht darauf hingewiesen, dass die im Jahr 2008 vorgenommenen Korrekturbuchungen das Vorjahr betreffen. Ansonsten bestand keine Veranlassung, die eingereichte Jahresrechnung in Frage zu stellen. Von daher rechtfertigt es sich nicht, den vorinstanzlichen Kostenspruch gänzlich aufzuheben. Angemessen erscheint eine Reduktion der von den Beschwerdeführern zu tragenden amtlichen Kosten um die Hälfte. Die andere Hälfte ist dem Staat aufzuerlegen. Auf deren Erhebung ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine ausseramtliche Entschädigung ist für das Rekursverfahren zudem nicht zuzusprechen. Die Beschwerdeführer zogen erst für die Replik einen Anwalt bei. Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Streitsache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Einspracheverfahren an den Beschwerdegegner zurückgewiesen. 2./ Auf die Erhebung von amtlichen Kosten für das Beschwerdeverfahren wird verzichtet. Der (doppelt) geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet. 3./ Die amtlichen Kosten für das vorinstanzliche Verfahren in Höhe von Fr. 1'500.-- werden je zur Hälfte den Beschwerdeführern und dem Beschwerdegegner auferlegt. Der von den Beschwerdeführern geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- wird angerechnet. 4./ Der Staat hat die Beschwerdeführer für das vorliegende Beschwerdeverfahren mit Fr. 1'000.-- (zuzüglich MWST, inklusive Barauslagen) ausseramtlich zu entschädigen. Ausseramtliche Kosten für das Rekursverfahren werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Präsident:
Der Gerichtsschreiber: Versand dieses Entscheides an: - die Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt Dr. C. F.) - die Vorinstanz - den Beschwerdegegner am:
Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.

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