

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_41/2016, 2C_42/2016

Urteil vom 25. April 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Frischknecht,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Glarus.

Gegenstand
2C_41/2016
Kantons- und Gemeindesteuern 2011,

2C_42/2016
Direkte Bundessteuer 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungs-
gerichts des Kantons Glarus, I. Kammer,
vom 19. November 2015.

Sachverhalt:

A.

A. _____ ist als unbeschränkt haftender Gesellschafter an der Kommanditgesellschaft X. _____ beteiligt, welche ihren Sitz bis im April 2011 in U. _____ SZ hatte und seither in V. _____ domiziliert ist. Der Zweck der Gesellschaft besteht gemäss Handelsregisterauszug in der Verwaltung von Vermögen, Immobilien sowie Unterhaltsarbeiten an Immobilien. Am 21. Januar 2013 deklarierte A. _____ für die X. _____ einen im Jahre 2011 erwirtschafteten Reingewinn in der Höhe von Fr. 45'950.-- sowie ein Reinvermögen (kantonaler Steuerwert) im Umfang von Fr. 399'388.--. Am 24. Januar 2013 zeigte das Steueramt des Kantons St. Gallen der Steuerverwaltung des Kantons Glarus an, dass im Reinvermögen der X. _____ vier Verlustscheine, die A. _____ als Kapitaleinlage eingebracht hat, enthalten seien. Die Steuerverwaltung des Kantons Glarus eröffnete A. _____ am 23. Mai 2014 die definitive Veranlagung für die Steuerperiode 2011. Darin führte sie aus, dass zwei der in die X. _____ eingebrachten Verlustscheine steuerrechtlich als Privatvermögen zu behandeln seien, da kein Zusammenhang mit deren Tätigkeit ersichtlich sei. Die insgesamt Fr. 100'000.-- seien deshalb erfolgsneutral auszubuchen und im Wertschriftenverzeichnis zu deklarieren.

B.

Die von A. _____ erhobene Einsprachen hiess die Steuerverwaltung des Kantons Glarus am 30. Juli 2014 zwar teilweise gut. Sie qualifizierte die in den Verlustscheinen verbrieften Forderungen in der Höhe von Fr. 100'000.-- jedoch weiterhin als Privatvermögen von A. _____, weshalb sie die Einsprache in diesem Punkt abwies. Die Steuerrekurskommission wies den dagegen eingereichten Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 am 18. Dezember 2014 ab. Auf den

Rekurs betreffend die direkte Bundessteuer 2011 trat sie hingegen nicht ein. In der Folge gelangte A. _____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus. Dieses erkannte mit Urteil vom 19. November 2015, dass die Steuerrekurskommission zu Unrecht nicht auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 eingetreten sei. Aus prozessökonomischen Gründen verzichtete es aber auf eine Rückweisung und behandelte die Beschwerde materiell. In der Sache wies das Verwaltungsgericht anschliessend sowohl die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer als auch diejenige zu den Kantons- und Gemeindesteuern ab.

C.

A. _____ legt mit Eingabe vom 11. Januar 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Er beantragt, die Urteile des Verwaltungsgerichts Glarus seien aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei die Steuerveranlagung aufzuheben, soweit sie die Umverteilung des Vermögens mit den Ziffern 400 und 434 betreffe und die bisherige rechtskräftige Veranlagung bzw. Aufteilung des Vermögens durch die Kantone Schwyz und Glarus sei beizubehalten. Die Ziffer 434 betreffend den Kapitalwert der X. _____ sei auf Fr. 355'614.-- festzulegen und nicht auf Fr. 255'614.--. Das Privatvermögen gemäss Ziffer 400 sei dementsprechend um Fr. 100'000.-- zu reduzieren.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus beantragt unter Verweisung auf das angefochtene Urteil, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerverwaltung des Kantons Glarus verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

1.1. Der Beschwerdeführer hat die beiden Urteile der Vorinstanz betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 sowie die direkte Bundessteuer 2011 angefochten. Das Bundesgericht hat für die Staats- und Gemeindesteuer (2C_41/2016) und die direkte Bundessteuer (2C_42/2016) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen einen (End-)Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Zur Beschwerde ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (lit. a); durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist (lit. b); und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (lit. c). Das erforderliche, eigene Interesse besteht im praktischen Nutzen, den die erfolgreiche Beschwerde dem Beschwerdeführer eintragen würde, wobei dieser Nutzen rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein kann (vgl. BERNHARD WALDMANN, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 16 zu Art. 89 BGG). Vorliegend ist zu beachten, dass die Qualifikation der im Streit liegenden Forderungen als Privatvermögen oder Geschäftsvermögen

keinen unmittelbaren Einfluss auf die Steuerfaktoren hat. Dennoch würde es zu kurz greifen, daraus zu schliessen, es fehle dem Beschwerdeführer an einem schutzwürdigen Interesse, geht es doch nicht bloss um die Frage, ob die fraglichen Forderungen Privatvermögen oder Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers darstellen. Vielmehr geht es um die Frage, ob sie ins Vermögen des Steuerpflichtigen selber oder in dasjenige der X. _____ gehören. Für den Beschwerdeführer ist es daher von Relevanz zu wissen, was er in die Buchhaltung der Kommanditgesellschaft aufnehmen darf bzw. muss. Es ergibt sich damit, dass der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert ist.

1.3. Die Beschwerde muss ein Rechtsbegehren enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), muss auch das Rechtsbegehren grundsätzlich reformatorisch gestellt werden; ein blosser Antrag auf Rückweisung ist

nicht zulässig, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 134 III 379 E. 1.3 S. 383). Aus den Rechtsbegehren 1 und 2 des Beschwerdeführers ergibt sich zwar nur ein Rückweisungsantrag. In Rechtsbegehren 4 beantragt der Beschwerdeführer jedoch, dass er für die X._____ den Kapitalwert um Fr. 100'000.-- höher und sein Privatvermögen um denselben Betrag tiefer festgelegt haben möchte. Es liegt somit ein reformatorisches Rechtsbegehren vor und auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.4. Soweit der Beschwerdeführer in seinem Rechtsbegehren 3 eventualiter beantragt, die Steuerveranlagung der Beschwerdegegnerinnen - damit sind wohl die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Glarus als Vorinstanzen des Verwaltungsgerichts gemeint - sei aufzuheben, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, denn diese wurden durch das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts ersetzt (Devolutiveffekt); sie gelten jedoch immerhin als inhaltlich mitangefochten (BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144 mit Hinweis).

1.5. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind.

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

II. Direkte Bundessteuer

2.

Der Beschwerdeführer bringt bezüglich der Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz vor, dass er die Meldung des Steueramtes des Kantons St. Gallen an die Steuerverwaltung des Kantons Glarus vom 24. Januar 2013 betreffend die vier Verlustscheine als Kapitaleinlage in die X._____ nie habe einsehen können. Inwiefern in dieser Hinsicht der Sachverhalt durch die Vorinstanz willkürlich festgestellt worden wäre (vgl. E. 1.6), begründet der Beschwerdeführer jedoch nicht weiter. Die fragliche Meldung liegt bei den Akten und der Beschwerdeführer durfte diese einsehen. Unter welchen Umständen ihm bei der Akteneinsicht dieses Schriftstück vorenthalten worden wäre, legt er nicht dar. Eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör macht er nicht geltend. Es ist folglich vom Sachverhalt auszugehen, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat.

3.

Der Beschwerdeführer rügt, dass der Entscheid der Vorinstanz rückwirkend gewesen sei und gegen Art. 5 Abs. 2 BV verstosse. Eine echte Rückwirkung würde voraussetzen, dass die Behörde neues Recht auf einen Sachverhalt anwendet, der sich unter altem Recht zugetragen und abschliessend verwirklicht hat. Unechte Rückwirkung meint wiederum die Anwendung neuen Rechts auf einen zeitlich offenen Sachverhalt, der unter altem Recht begonnen hat und beim Inkrafttreten des neuen Rechts fort dauert (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 24 Rz. 21 ff.). Mangels einer neuen gesetzlichen Regelung fehlt es an einer zwingenden Voraussetzung für beide Varianten der Rückwirkung und es besteht keine Rechtsverletzung.

4.

Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Zuordnung der Verlustscheine zu seinem Privatvermögen gegen Treu und Glauben (Art. 9 BV) verstosse.

4.1. Die Steuerbehörden des Kantons Schwyz für die Steuerperioden 2008 und 2009 und die Steuerverwaltung des Kantons Glarus für die Steuerperiode 2010 hätten die vier Verlustscheine dem Geschäftsvermögen der X._____ zugewiesen. Die Deklaration als Geschäftsvermögen der X._____ sei in diesen Jahren unbestritten gewesen. Erst aufgrund der Meldung durch die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, welche gar nicht zuständig gewesen sei, habe dann die Steuerverwaltung des Kantons Glarus in der Veranlagung für das Jahr 2011 zwei der Verlustscheine mit Wert von insgesamt Fr. 100'000.-- seinem Privatvermögen zugerechnet und somit den gleichen

Sachverhalt wie in den Vorjahren ohne Änderung der gesetzlichen Grundlagen unterschiedlich beurteilt. Ein solches Vorgehen verstosse gegen Treu und Glauben, da die Steuerverwaltung an die rechtskräftigen Veranlagungsentscheide aus den früheren Jahre gebunden gewesen wäre.

4.2. Wie die Vorinstanz zutreffend mit Verweis das Urteil 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 4 (publiziert in StE 2003, B 72.14.2; Nr. 31) ausgeführt hat, entfalten die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Entscheidungen von anderen Steuerbehörden sind für die Steuerbehörden ohnehin nicht verbindlich (FELIX RICHNER UND ANDERE, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 92 zu Vorbemerkungen Art. 109-121 DBG), d.h. aus den früheren Veranlagungen des Kantons Schwyz kann der Beschwerdeführer ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.3. Allerdings ergeben sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der - hier vorliegenden - Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen (dazu sogleich E. 5) gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 153 zu Art. 18 DBG; FABIAN AMSCHWAND, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 486 mit Hinweisen; FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 114 zu Art. 18 DBG). An den Zuteilungsentscheid der Veranlagungsbehörde eines anderen Kantons ist sie wiederum gebunden, wenn dieser auf einer eingehenden Untersuchung beruhte (LOCHER, a.a.O., N. 94 zu Vorbemerkungen).

4.4. Der Beschwerdeführer wurde im Kanton Glarus erst zum zweiten Mal nach seinem Zuzug veranlagt, sodass noch keine über einen längeren Zeitraum akzeptierte Qualifikation des Vermögenswertes bestand. Eine eingehende Untersuchung durch die Veranlagungsbehörde des Kantons Glarus fand bis anhin nicht statt und die Veranlagung 2010 erfolgte anhand der Selbstdeklaration, welche ohnehin nur eine beschränkte Bindungswirkung entfalten könnte (AMSCHWAND, a.a.O., S. 486). Der Kanton Schwyz wiederum nahm in den beiden Steuerperioden 2008 und 2009 eine Zuweisung zum Geschäftsvermögen vor, was aber auch nicht als Qualifikation über eine längere Zeit gelten kann. Nicht angezeigt ist eine Addition der verschiedenen Zeitspannen, da ausserkantonale Veranlagungen nur dann eine Bindungswirkung entfalten, wenn eine eingehende Untersuchung betreffend die Zuteilung des alternativen Vermögenswertes statt gefunden hätte. Eine solche macht der Beschwerdeführer jedoch nicht geltend und findet sich auch nicht in den Akten. Der Beschwerdeführer kann somit weder aus der einmaligen Zuteilung der Vermögenswerte zum Geschäftsvermögen durch den Kanton Glarus noch der zweimaligen Zuteilung durch den Kanton Schwyz für sich beanspruchen, dass dies auch in Zukunft zu geschehen hat.

4.5. Dass ihm nebst den Veranlagungen der vorangegangenen Jahre weitere individuelle und konkrete Zusicherungen für eine künftige Zuteilung der Vermögenswerte gemacht worden wären, welche allenfalls die Steuerbehörden binden würden, macht der Beschwerdeführer nicht geltend. Die Steuerverwaltung war folglich grundsätzlich befugt eine von der früheren Veranlagungen abweichende Einschätzung vorzunehmen. Es besteht deshalb kein Verstoss gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und es ist den Steuerbehörden möglich, die fraglichen Vermögenswerte neu dem Privatvermögen zuzuweisen. Ob die rechtlichen Voraussetzungen dazu erfüllt sind, ist im Folgenden zu prüfen.

5.

5.1. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG; BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f.). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen

Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

5.2. Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder, wie namentlich Geldmittel, Darlehen, Wertpapiere und Liegenschaften, Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsumschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands; massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteil 2C_515/2013 vom 27. November 2013 E. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich letztlich allein nach dem Willen der steuerpflichtigen Person. Sie selber widmet Vermögensgegenstände - etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion - geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht; in diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

5.3. Der Wille des Steuerpflichtigen äussert sich vor allem in der buchmässigen Behandlung der Vermögenswerte. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion jedoch auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (Urteil 2C_308/2016, 2C_309/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

5.4. Geht es - wie vorliegend - um die Beurteilung, ob Vermögenswerte als Vermögen einer Personengesellschaft oder als Vermögen eines der Gesellschafter zu qualifizieren sind, gilt es zu differenzieren (zu stark vereinfachend FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 110 zu Art. 18 DBG, welche ausführen, dass bei Personengesellschaften grundsätzlich die gleichen Zuteilungskriterien wie bei einer Einzelfirma zur Anwendung gelangen) : Vorab ist festzuhalten, dass einer Personengesellschaft keine eigene Steuersubjektivität zukommt (vgl. Art. 10 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 8 Abs. 1 StG/GL). Aus steuerrechtlicher Sicht gibt es also - in Bezug auf die Besteuerung - kein Geschäftsvermögen der Personengesellschaft, sondern lediglich Geschäftsvermögen des einzelnen Gesellschafters. Diese transparente Behandlung der Gesellschaft in Bezug auf die Frage, wer steuerpflichtig ist, erfolgt jedoch erst in einem zweiten Schritt. Im vorangehenden ersten Schritt, bevor also die Zuteilung der Vermögenswerte an die einzelnen Gesellschafter erfolgt, ist zu bestimmen, ob ein Vermögenswert der Personengesellschaft zuzurechnen ist (vgl. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, [nachfolgend: Komm. DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N 3 f. zu Art. 10 DBG, mit Bezug auf die Einkommensermittlung).

Bei der Bestimmung des Vermögens einer Personengesellschaft hat die buchmässige Behandlung eines Vermögenswertes insofern eine erhöhte Bedeutung, als die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Buchhaltung der Gesellschaft auf das zivilrechtliche Eigentum der Gesellschaft schliessen lässt (MADELEINE SIMONEK, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, 1994, S. 43), ist doch bei Personengesellschaften die Bilanzierung von

Privatvermögen der Teilhaber untersagt. Da eine handelsrechtswidrige Behandlung von Vermögenswerten nicht zu vermuten ist, spricht daher die Aufnahme von solchen in die Bilanz einer Kollektivgesellschaft an sich mit besonderem Gewicht dafür, dass es sich um Vermögen der Gesellschaft handelt (vgl. Urteile 2A.228/2006 vom 28. November 2006 E. 2; 2A.168/1998 vom 3. September 1999, E. 2b/aa, je mit Hinweisen).

Zu beachten ist in diesem Kontext sodann, dass Gesellschaftsvermögen für die Schulden der Gesellschaft primär, unbeschränkt und unter Ausschluss der Privatgläubiger der Gesellschafter haftet (vgl. Art. 616 Abs. 1 OR betreffend die Kommanditgesellschaft). Aufgrund dieser Haftungsordnung ist den Vermögenswerten, die zum Vermögen der Gesellschaft zu zählen sind, eine unmittelbare geschäftliche Zweckbestimmung stets immanent. Sie dienen zumindest als Haftungssubstrat immer der Gesellschaft und somit dem Geschäftsbetrieb. Sie sind deshalb grundsätzlich als Geschäftsvermögen zu qualifizieren (vgl. dazu Urteil 2A.401/1993 vom 1. September 1995 E. 3) und im vorstehend dargelegten zweiten Schritt dem Geschäftsvermögen der Gesellschafter zuzuweisen. Anders wäre allenfalls dann zu erkennen, wenn trotz formeller Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen ein Vermögenswert von einem Gesellschafter ausschliesslich privat genutzt würde.

6.

6.1. Wie die Vorinstanz verbindlich festgehalten hat, wurden die beiden Verlustscheine nicht im Namen und auf Rechnung der X._____ begründet. Bei einem handelt es sich um eine Darlehensforderung gegenüber einer Drittperson in der Höhe von Fr. 55'000.--, die seit 1997 mit einem Grundpfandrecht zugunsten des Beschwerdeführers sichergestellt ist. Gegenüber derselben Person macht der Beschwerdeführer Forderungen aus seiner Anwaltstätigkeit geltend. Der Beschwerdeführer trat die Forderungen am 15. Dezember 2008 an die X._____ ab, die sie im Umfang von Fr. 50'000.-- als Geschäftsvermögen verbuchte. Beim zweiten Vermögenswert handelt es sich um eine Ersatzforderung gegenüber einer Erbgemeinschaft in der Höhe von Fr. 50'000.--, welche mit einem Schuldbrief in der Höhe von Fr. 15'000.-- sichergestellt ist. Am 15. Dezember 2008 trat der Beschwerdeführer auch diese Forderung an die X._____ ab, welche den Vermögenswert als Geschäftsvermögen bilanzierte.

Die Vorinstanz wies jedoch die beiden Verlustscheine nicht dem (Geschäfts-) Vermögen der X._____ zu, sondern qualifizierte sie als Privatvermögen des Beschwerdeführers. Zur Begründung führte sie aus, die X._____ sei gegenüber den beiden Schuldnern nie in Erscheinung getreten und in der Vergangenheit nie gewerbsmässig als Inkassostelle tätig gewesen. Sie habe zwar selbst einzelne Darlehen ausgerichtet, jedoch stets in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. Das Inkasso für Forderungen von Drittpersonen habe sie indessen nicht übernommen. Weiter habe die X._____ die Forderungen nach erfolgter Zession zur Forderungssumme verbucht, ohne die zweifelhafte Einbringlichkeit mittels Wertberichtigung zu berücksichtigen. Aus welchen Gründen die Abtretung der Forderungen erst Jahre nach deren Fälligkeit an die X._____ erfolgte, sei offengelassen worden. Unter Würdigung dieser Umstände gelangte die Vorinstanz zum Schluss, das Inkasso der beiden streitbetroffenen Forderungen liege nicht im Interesse der X._____. Weder wiesen die äussere Beschaffenheit der beiden Vermögenswerte, noch deren Nutzung noch das Erwerbs- und Veräusserungsmotiv auf Geschäftsvermögen hin. Vielmehr hätte der Beschwerdeführer im Falle einer steuerwirksamen

Abschreibung einen steuerrechtlichen Vorteil.

6.2. Der Beschwerdeführer bemängelt die rechtliche Argumentation der Vorinstanz als willkürlich. Aus der allgemeinen Lebenserfahrung über das Wesen der Vermögensverwaltung sei zu folgern, dass sich diese nicht auf die Haltung eigener Forderungen beschränke, sondern insbesondere auch Forderungen Dritter umfasse. Der Gesellschaftszweck der X._____ sei im Handelsregister mit der Verwaltung von Vermögen, Immobilien sowie Unterhaltsarbeiten an Immobilien umschrieben.

6.3. Die Argumentation der Vorinstanz erscheint bereits deshalb als fragwürdig, weil sie offensichtlich davon ausgeht, die fraglichen Vermögenswerte seien entweder als Geschäftsvermögen der X._____ oder als Privatvermögen des Beschwerdeführers zu qualifizieren. Sie blendet damit aus, dass in der Literatur zwar häufig vom Privatvermögen des Gesellschafters im Gegensatz zum Vermögen der Personengesellschaft gesprochen wird, es sich dabei jedoch um eine verkürzte Aussage handelt: Auch wenn ein Vermögenswert nicht der Gesellschaft sondern dem Gesellschafter zuzuordnen ist, folgt daraus nicht zwingend, dass er als Privatvermögen des Gesellschafters zu qualifizieren ist; vielmehr kann er - in Anwendung der gewöhnlichen Zuteilungskriterien (vgl. E. 5.2 vorstehend) - allenfalls auch Geschäftsvermögen des Gesellschafters selber darstellen. Im vorliegenden Fall ist dies schon deshalb nicht zum vorneherein gänzlich ausgeschlossen, weil die

Vorinstanz selber feststellte, dass einer der fraglichen Vermögenswerte mit Forderungen des Beschwerdeführers aus seiner Tätigkeit als Anwalt in Zusammenhang stehe. Wie es sich damit genau verhält, kann jedoch aus den nachfolgend dargelegten Gründen offen gelassen werden.

6.4. Massgebend ist vorliegend, dass die Vorinstanz sachverhältlich explizit festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer die fraglichen Forderungen an die X._____ abgetreten und diese die Forderungen als Geschäftsvermögen verbucht habe. Somit gehören die Forderungen zum Vermögen der Gesellschaft (vgl. E. 5.4 vorstehend). Die Vorinstanz hat weder dargelegt, dass die Abtretung nicht rechtmässig erfolgt wäre, noch dass die Verbuchung bei der X._____ zu Unrecht vorgenommen worden wäre. Indem sie lediglich die Qualifikationskriterien anwendete, welche zur Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen bei einem Einzelunternehmen dienen, und nicht berücksichtigte, dass sich vorliegend die Frage anders präsentierte, da von Abtretung von Vermögenswerten an eine Personengesellschaft auszugehen war, hat sie Bundesrecht unrichtig angewendet.

6.5. Zweifelhaft bleibt, ob die konkreten Umstände trotzdem die Zuweisung der Vermögenswerte zum Vermögen des Beschwerdeführers gebieten. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz sei bei Bejahung dieser Frage in willkürlicher Weise vorgegangen. Die Steuerbehörden befürchteten für die Zukunft, dass er eine steuerwirksame Abschreibung auf den Vermögenswerten vornehmen werde und hegten damit einen unbegründeten Generalverdacht gegen ihn. Es handle sich um ein unzulässiges Vorgehen auf Vorrat, da die Steuerbehörden ohne Weiteres reagieren könne, wenn eine Steuerumgehung tatsächlich eintrete sollte.

6.5.1. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid liegt eine der Hauptbegründungen für die unterlassene Zuweisung der fraglichen Vermögenswerte zum Geschäftsvermögen der X._____ darin, dass sie die Werthaltigkeit der abgetretenen Forderungen anzweifelt. Entgegen den Überlegungen der Vorinstanz hätte die mangelnde Werthaltigkeit der Forderungen jedoch nicht zur Folge, dass die Übertragung per se als nicht erfolgt zu qualifizieren wäre.

6.5.2. Auch eine Kommanditgesellschaft unterliegt den Vorschriften über die kaufmännische Buchführung. Wie bei der Kollektivgesellschaft sind die Vorschriften des Kapitalschutzes als Folge der subsidiären persönlichen Haftung von mindestens einem Gesellschafter jedoch weniger streng als bei einer Aktiengesellschaft. Die Bewertung von eingebrachten Sachen erfolgt auf der aktiven Seite nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen; auf der Seite der Mittelherkunft kann der entsprechende Gegenwert (als Kapitalanteil) in beliebiger Höhe festgesetzt werden. Eine Überbewertung ist zulässig (LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, in: Schweizerisches Privatrecht Band VIII/9, 2. Aufl. 2016, Rz. 163 ff., insb. Rz. 167, sowie 179, je mit weiteren Hinweisen).

Am 1. Januar 2013 sind die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung in Kraft getreten (Art. 957 ff. OR). Gemäss Art. 2 Abs. 1 ÜbBest. OR der Änderung vom 23. Dezember 2011 finden die Vorschriften erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, welches zwei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnt. Es ist somit für dieses Verfahren nicht massgebend. aArt. 960 Abs. 2 OR hielt fest, dass in der Bilanz alle Aktiven höchstens nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt, d.h. der subjektive Geschäftswert galt als Höchstwert, welcher einen weit gehenden Beurteilungsspielraum gewährte (NEUHAUS/ BLÄTTLER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl. 2012, N. 15 zu Art. 960 OR).

Bringt ein Gesellschafter einen Vermögenswert zu einem überhöhten Wert in die Personengesellschaft ein, besteht aufgrund dieser Bestimmungen die - einzige - Folge darin, dass der Buchwert des eingebrachten Aktivums allenfalls zu korrigieren ist. Hingegen liegen keine rechtlichen Grundlagen dafür vor, die Einbringung per se als nicht zulässig bzw. nicht erfolgt zu qualifizieren, weil die Werthaltigkeit des eingebrachten Aktivums angezweifelt wird.

6.5.3. Die Vorinstanz hat keine konkreten Feststellungen zum effektiven Wert der eingebrachten Forderungen getroffen. Dies ist jedoch nicht weiter relevant: Vorliegend steht die Veranlagung für die Steuerperiode 2011 zur Diskussion. Gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung sind die fraglichen Forderungen am 15. Dezember 2008 vom Beschwerdeführer an die X._____ abgetreten und von dieser eingebucht worden. Aufgrund der dargelegten Rechtslage, wonach bei Einbringung von Sachwerten in eine Personengesellschaft lediglich aktivseitig keine Überbewertung erfolgen darf, eine solche jedoch passivseitig zugelassen wird (E. 6.5.2; vgl. auch LUKAS HANDSCHIN, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N. 2 zu Art. 558-560 OR), hätte eine derartige

Einbringung zu einem überhöhten Anrechnungswert demnach - im Einbringungsjahr - handelsrechtlich zum Ausweis eines ausserordentlichen Aufwandes (Korrektur der Überwertung) bzw. eines Verlustes führen können (vgl. HANDSCHIN/CHOU, in: Zürcher Kommentar, N. 36 ff. zu Art. 558-560 OR; vgl. auch bezüglich Kommanditeinlage HANDSCHIN/CHOU, a.a.O. N. 13 zu Art. 601 OR). Steuerrechtlich hätte diese Korrektur jedoch nicht anerkannt werden müssen, da sie Folge der zu hohen Festlegung des Anrechnungspreises zwischen einbringendem Gesellschafter und Gesellschafter war. Der Wert wäre dementsprechend seit Einbuchung in der Gesellschaft zu hoch ausgewiesen und ab Beginn für die steuerliche Beurteilung zu korrigieren gewesen. Die Frage, ob die Einbuchung zu einem überhöhten Wert erfolgte, bezieht sich allerdings auf den Zeitpunkt der Einbringung im Jahr 2008 und ist somit für die hier zur Diskussion stehende Veranlagung 2011 nicht relevant.

6.5.4. Die Vorinstanz scheint anzunehmen, dass als Konsequenz der nicht korrigierten Forderungseinbringung dem Beschwerdeführer die Möglichkeit einer späteren steuerwirksamen Abschreibung eröffnet würde, wobei die Steuerbehörden keine Möglichkeiten hätten, diesfalls eine steuerliche Korrektur vorzunehmen. Diese Befürchtung ist unbegründet.

Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen sind nach Art. 28 Abs. 1 DBG (nur) zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind. Diese Voraussetzung ergibt sich aus dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, indem die steuerliche Gewinnermittlung auf die ordnungsgemäss geführte Buchhaltung abstellt (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Komm. DBG, a.a.O., N. 9 zu Art. 28 DBG). Das Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz gilt nur soweit, als der Erfolgsausweis einerseits nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und andererseits nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind. So haben die Steuerbehörden die Handelsbilanz, die ihnen zwecks Veranlagung eingereicht wird, unter zwei Gesichtspunkten zu überprüfen: Zum einen ist diese zu berichtigen, wenn einzelne Buchwerte die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte übersteigen, zum andern, wenn die bilanzierten Werte die steuerrechtlich zulässige Wertgrenze unterschreiten (Urteil 2C_1168/2013, 2C_1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Da grundsätzlich von der Ordnungsmässigkeit einer Buchhaltung auszugehen ist, erfolgen solche Korrekturen in der Praxis nur mit Zurückhaltung (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Komm. DBG, a.a.O., N. 9 zu Art. 28 DBG).

Im vorliegenden Fall hat die allfällige Überbewertung der 2008 eingebrachten Forderungen im Veranlagungsjahr 2011 keinerlei steuerliche Konsequenzen. Sollte die X._____ zu einem späteren Zeitpunkt geltend machen, auf den fraglichen Vermögenswerten habe sich ein Wertverlust eingestellt, welchem sie mit einer Abschreibung Rechnung tragen müsse, so wird sie diese steuermindernde Tatsache nach den Grundsätzen der Beweislastverteilung nachzuweisen haben. Dieser Nachweis setzt eine substantiierte Sachdarstellung voraus, die für jedes einzelne Abschreibungsobjekt über Motiv, Rechtsgrund und Betrag der Abschreibung Auskunft gibt und mit entsprechenden beweiskräftigen Unterlagen belegt wird. Besonders hohe Anforderungen an den Nachweis der Wertverminderung werden in der Praxis bei neu erworbenen Vermögenswerten gestellt. In solchen Fällen dürfen Abschreibungen zwar nicht generell als geschäftsmässig nicht begründet betrachtet werden. Ein angeblich überhöhter Kaufpreis berechtigt gleichwohl nur dann zu einer ausserordentlichen Abschreibung, wenn die Kaufpreisbestimmung nachweislich auf unzutreffenden objektiven Grundlagen beruhte (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Komm. DBG, a.a.O., N. 46 zu Art. 28 DBG; LOCHER, a.a.O., N. 18 zu Art. 28 DBG;

vgl. zur Abschreibung fiktiver Aktiven bereits WALTER STUDER, Bilanzsteuerrecht, 1968, S. 125 f.).

6.5.5. Die Vorinstanz wirft abschliessend die Frage auf, ob das vom Beschwerdeführer gewählte Vorgehen allenfalls den Tatbestand der Steuerumgehung erfülle, lässt die Frage jedoch offen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 f.; 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; Urteile 2C_1027/2011, 2C_1028/2011 vom 14. Juni 2012 E. 4.2, in: StR 67/2012 S. 593; 2A.470/2002, 2A.473/2002 vom 22. Oktober 2002 E. 4.1 u. 5.1, in: StR 59/2004 S. 127; 2A.580/2000 vom 12. Juli 2001 E. 2c, in: StE 2001 A 12 Nr. 10; je mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen).

Wie eben dargelegt (E. 6.5.4) hat der Umstand, dass der Beschwerdeführer allenfalls die fraglichen Forderungen zu einem überhöhten Preis in die X._____ einbrachte, keinerlei steuerliche Konsequenzen, müssten doch die Steuerbehörden allfällige Abschreibungen auf dem überhöhten

Wert bereits gestützt auf Art. 28 Abs. 1 DBG steuerlich nicht akzeptieren. Da demnach das gewählte Vorgehen nicht zu einer Steuerersparnis führen kann, sondern im Gegenteil allenfalls - sofern die Forderungen beim Beschwerdeführer vor der Einbringung in die Gesellschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren waren und der Wertverlust bei ihm eingetreten war - sogar ein Mehrbetrag an Steuern resultieren könnte, fehlt es an einer Grundvoraussetzung für die Annahme einer Steuerumgehung. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erweist sich deshalb als begründet und der angefochtene Entscheid vom 19. November 2015 ist aufzuheben.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

7.

Zu allen hier zu beurteilenden Fragen entsprechen die massgeblichen Bestimmungen des kantonalen Rechts bzw. des Harmonisierungsrechts den jeweiligen Vorschriften zur direkten Bundessteuer (vgl. Art. 16 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Glarus] vom 7. Mai 2000 [StG/GL] bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG, Art. 18 Abs. 2 Satz 3 StG/GL bzw. Art. 8 Abs. 2 Satz 1 StHG sowie Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a StG/GL bzw. Art. 10 Abs. 1 StHG). In Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern ergibt sich somit kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gleichermassen als begründet und der angefochtene Entscheid vom 19. November 2015 ist aufzuheben.

IV. Kosten und Entschädigung

8.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Glarus aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dieser hat ausserdem den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Im Übrigen ist die Sache zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_41/2016 und 2C_42/2016 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C_42/2016) wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus vom 19. November 2015 aufgehoben. Die Sache wird zu Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht des Kanton Glarus zurückgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (2C_41/2016) wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus vom 19. November 2015 aufgehoben. Die Sache wird zur Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht des Kanton Glarus zurückgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Glarus auferlegt.

5.

Der Kanton Glarus hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'500.-- zu entschädigen.

6.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Glarus, I. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. April 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching